

# Costel Istrate

657  
1-87

## CONTABILITATE

și raportări financiare  
individuale și consolidate



POLIROM



657  
I-87

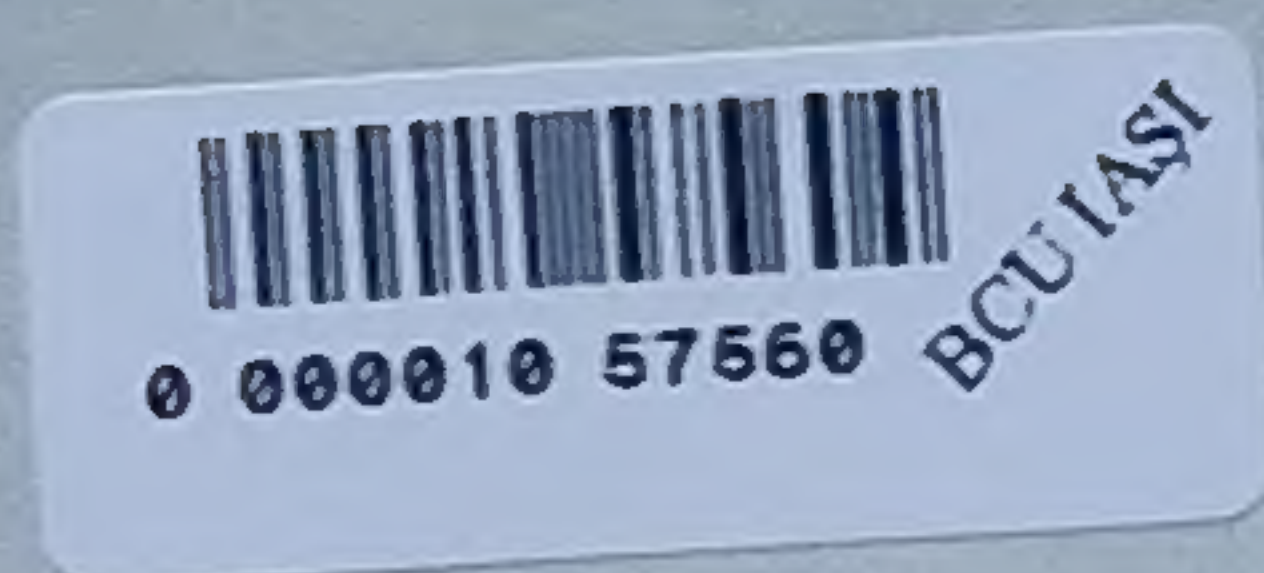
S

# Costel Istrate

## CONTABILITATE

și raportări financiare  
individuale și consolidate

751054



POLIROM  
2016



# Cuprins

Cuvînt înainte .....	9
----------------------	---

## PARTEA ÎNTÎI

### ELEMENTE GENERALE ȘI SITUAȚII FINANCIARE INDIVIDUALE

Capitolul 1. Coordonate ale evoluției contabilității și raportărilor financiare din România .....	13
1.1. Scurt istoric al evoluției reglementărilor contabile de după 1990 .....	13
1.2. Introducerea IAS/IFRS în România .....	17
1.3. Caracterizare sumară a sistemului românesc actual de raportări financiar-contabile pentru entitățile individuale și pentru grupurile de întreprinderi .....	24
Capitolul 2. Noțiuni contabile de bază din IAS/IFRS, preluate de norme românești .....	26
2.1. Utilizatorii situațiilor financiare .....	27
2.2. Obiectivele situațiilor financiare .....	28
2.3. Caracteristici calitative în întocmirea situațiilor financiare .....	29
2.4. Despre traducerea în română a IFRS .....	35
2.5. Relația generală dintre contabilitatea curentă și raportările financiare .....	41
Capitolul 3. Principii contabile explicite din norme contabile românești .....	42
3.1. Principiul continuității activității .....	43
3.2. Principiul permanenței metodelor .....	44
3.3. Principiul prudenței .....	45
3.4. Principiul contabilității de angajamente .....	59
3.5. Principiul intangibilității .....	65
3.6. Principiul evaluării separate a elementelor de activ și de datorii .....	65
3.7. Principiul necompensării .....	65
3.8. Contabilizarea și prezentarea elementelor din situațiile financiare ținînd cont de fondul economic al tranzacțiilor .....	74
3.9. Principiul costului istoric .....	100
3.10. Principiul pragului de semnificație .....	100



Capitolul 4. Reguli generale în definirea, recunoașterea și evaluarea structurilor situațiilor financiare .....	102
4.1. Recunoașterea structurilor situațiilor financiare .....	103
4.2. Evaluarea structurilor situațiilor financiare .....	114
4.3. Conceptele de capital și de menținere a nivelului capitalului .....	124
4.4. Structuri noi de active în contabilitatea românească actuală .....	126
Capitolul 5. Raportări financiare privind impozitul pe profit .....	127
5.1. Diferențe temporare și diferențe permanente .....	128
5.2. Contabilizarea impozitului pe profit amânat .....	139
5.3. Prezentarea informațiilor privind impozitele amânate .....	142
Capitolul 6. Reguli generale de întocmire și prezentare a situațiilor financiare .....	144
6.1. Situații financiare individuale în normele contabile românești .....	144
6.2. Forma și conținutul componentelor situațiilor financiare anuale – IAS 1 ...	152
6.3. Situațiile financiare interimare – IAS 34 .....	166
6.4. Politici contabile, estimări contabile, erori contabile .....	168
6.5. Exemplu de întocmire a unor componente ale situațiilor financiare dintr-o balanță .....	177
Capitolul 7. Alte reguli privind întocmirea situațiilor financiare .....	192
7.1. Evenimente ulterioare închiderii .....	192
7.2. Raportarea pe segmente operaționale .....	196
7.3. Informarea financiară privind persoanele afiliate .....	198
7.4. Rezultatul pe acțiune .....	200
7.5. Raportarea financiară în economiile hiperinflaționiste – IAS 29 .....	206

## PARTEA A DOUA

### SITUAȚII FINANCIARE CONSOLIDATE

Capitolul 8. Noțiuni generale privind grupurile de întreprinderi .....	211
8.1. Definiția grupurilor de întreprinderi și fazele consolidării .....	211
8.2. Tipuri de control exercitat în cadrul grupului .....	212
8.3. Tipuri de legături între componentele grupului .....	215
Capitolul 9. Consolidarea situațiilor financiare .....	217
9.1. Definiția consolidării, rolul și locul acesteia în sistemul de informare financiară privind grupurile de întreprinderi .....	217
9.2. Consolidare pe fluxuri și consolidare pe solduri .....	219
9.3. Consolidare centralizată sau descentralizată .....	219
9.4. Succesiunea de registre contabile în consolidare .....	221
Capitolul 10. Stabilirea perimetrului de consolidare .....	222
10.1. Definirea procentajelor de control și de interes .....	222
10.2. Exemple de calcul al procentajelor de control și de interes .....	223
10.3. Drepturi de vot potențiale .....	226
10.4. Procentaje de interes la participații reciproce sau circulare .....	227



10.5. Acțiuni preferențiale fără drept de vot.....	227
10.6. Componenta perimetrului de consolidare .....	228
10.7. Norme românești privind obligațiile de consolidare și perimetrul de consolidare.....	228
10.8. Perimetrul de consolidare și excepții de la obligația de consolidare a conturilor în IAS/IFRS.....	230
10.9. Alegerea metodei de consolidare .....	231
Capitolul 11. Omogenizarea situațiilor financiare anuale individuale .....	232
11.1. Omogenizarea temporală.....	232
11.2. Omogenizarea evaluărilor și a estimărilor .....	234
11.3. Omogenizarea operațiunilor interne.....	245
11.4. Omogenizarea în vederea realizării agregării.....	248
Capitolul 12. Cumularea conturilor individuale ale componentelor grupului care se consolidează.....	253
Capitolul 13. Eliminarea efectelor tranzacțiilor în cadrul grupului .....	254
13.1. Eliminarea rezultatelor din vânzări de stocuri în cadrul grupului.....	255
13.2. Eliminarea rezultatelor din vânzări de active imobilizate în cadrul grupului ....	268
13.3. Eliminarea ajustărilor pentru depreciere și a provizioanelor.....	271
13.4. Alte eliminări de conturi reciproce .....	272
13.5. Eliminarea dividendelor primite de mamă de la filiale .....	274
Capitolul 14. Calcule și evaluări specifice intrării unei firme în perimetrul de consolidare.....	277
14.1. Stabilirea costului titlurilor .....	277
14.2. Determinarea valorilor juste ale activelor și datoriilor firmei preluate și al activului net aferent .....	280
14.3. Procentaj de interes și interese minoritare .....	281
14.4. Fond comercial pozitiv sau negativ .....	281
Capitolul 15. Eliminarea titlurilor deținute de societatea-mamă și a capitalurilor proprii ale filialei.....	284
15.1. Situația cea mai simplă de eliminare a titlurilor deținute de mamă în filiale .....	284
15.2. Eliminare simplă cu interese minoritare .....	286
15.3. Eliminări simple cu fond comercial.....	288
15.4. Eliminări cu fond comercial și diferențe de evaluare .....	293
15.5. Pierderi semnificative ale filialei .....	296
Capitolul 16. Punerea în echivalență a entităților asociate și a celor controlate în comun.....	297
16.1. Punere în echivalență simplă .....	299
16.2. Punere în echivalență cu fond comercial și/sau diferențe din evaluare.....	301
16.3. Punere în echivalență cu eliminări de profituri din tranzacții reciproce .....	301
Capitolul 17. Întocmirea situațiilor financiare consolidate .....	303
<i>Bibliografie selectivă .....</i>	307



## Cuvînt înainte

Contabilitatea se învață pe mai multe niveluri. Se începe cu reguli și principii de bază (activ, pasiv, debit, credit, analiză contabilă, articole contabile etc.), se continuă cu dezvoltarea tehnicilor concrete de contabilizare a tranzacțiilor din ce în ce mai complexe și se ajunge la întocmirea și prezentarea documentelor contabile de sinteză, numite situații financiare. Practica de contabilitate urmează și ea un parcurs asemănător – de la culegerea informațiilor din documentele justificative la redactarea articolelor contabile corespunzătoare și pînă la prelucrarea datelor în conturi și în balanță, cu scopul de a fi gata pentru sistematizarea în situațiile financiare. În fiecare dintre aceste faze, atît ale învățării contabilității, cît și ale practicării ei, intervine adeseori nevoia de a face raționamente în vederea găsirii soluției corecte și, dacă se poate, oportune.

Contabilitatea este un domeniu extrem de reglementat prin standarde din ce în ce mai complexe și mai cuprinzătoare. Asta înseamnă că, pentru a ține corect contabilitatea unor activități mereu schimbătoare și solicitante în termeni de creativitate, contabilul trebuie să-și însușească noțiuni din ce în ce mai avansate. Totodată, în ciuda reglementării contabilității internaționale sau naționale, apar mereu situații noi pentru care în norme nu există soluții explicite. Este rolul contabilului ca, pînă la completarea normei, aplicînd principiile și convențiile contabile consacrate, să găsească și să propună tratamente contabile acceptabile.

Cartea se adresează îndeosebi celor care au deja o bună cunoaștere a contabilității întreprinderii: practicieni, studenți în ani superiori ai specializărilor de contabilitate, profesori de contabilitate, dar și celor care își propun să analizeze informațiile produse și publicate de contabili: investitori, analiști, funcționari ai băncilor.

Cele mai multe situații prezentate în carte se referă la contabilitatea românească, adică îndeosebi la firmele care aplică normele românești de contabilitate. Însă, în România – ca de altfel în toată Europa –, normele internaționale de contabilitate și de raportare financiară (IFRS) sînt din ce în ce mai prezente: firmele românești cotate pe piața reglementată sînt obligate să le aplice. Este motivul pentru care am propus în carte și dezvoltarea unor teme care țin de IFRS.

În redactarea textului am plecat de la ideea că ne interesează contabilitatea curentă doar în măsura în care punem în evidență efectele directe sau indirecte asupra situațiilor/raportărilor financiare. Știm, din IFRS, că în contabilitatea curentă se poate opta pentru mai multe soluții de contabilizare efectivă, dar că ceea ce contează în final este modul în care informația este prezentată utilizatorilor. Acest mod de a aborda contabilitatea nu rămîne specific doar IFRS, el se insinuează și în contabilitatea românească conformă cu directivele europene.

Pentru contabilii unor firme, cunoașterea și aplicarea normelor specifice contabilității individuale nu mai sînt suficiente: prezența tot mai vizibilă a grupurilor de firme justifică eforturile de învățare și de aplicare a regulilor de consolidare a conturilor, adică a regulilor după care se trece de la contabilitatea individuală a mai multor firme la contabilitatea grupului format de firmele respective. Am prezentat și cîteva elemente de detaliu privind acest aspect ceva mai puțin curent.

Textul combină materialele folosite de autor la două cursuri din programa unui master de contabilitate de la Facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor a Universității „Alexandru Ioan Cuza” din Iași. Țin să le mulțumesc studenților de la acest master, dar și cursanților membri ai CECCAR (stagiați sau titulari, cu care am lucrat adeseori) pentru exigența cu care m-au obligat să actualizez și să îmbunătățesc textul. Dacă au rămas erori, mi le asum integral.



Partea întâi

## Elemente generale și situații financiare individuale



## Capitolul 1

# Coordonate ale evoluției contabilității și raportărilor financiare din România

Reforma contabilității întreprinderilor din România de după 1990 s-a concretizat, într-o primă fază, într-un set de reguli contabile intrate în vigoare la 1.01.1994. Este vorba de HG 704/1993 pentru aprobarea regulamentului de aplicare a legii contabilității, hotărîre dată în aplicarea variantei inițiale a legii contabilității nr. 82/1991. Aceste set inițial de reguli adapta pentru situația României directiva europeană în domeniu (directiva a IV-a), pe o filieră francofonă. Atunci cînd a devenit evident că Uniunea Europeană renunță la a mai moderniza suplimentar de una singură norme contabile, cedînd aceste prerogative unui organism internațional, autoritățile românești<sup>1</sup> s-au orientat și ele către aceleași norme contabile internaționale, elaborate de International Accounting Standards Committee (IASC), devenit, după 2000, International Accounting Standards Board (IASB). Normele internaționale la care se face referire erau denumite International Accounting Standards (IAS), iar cele emise după anul 2000 se numesc International Financial Reporting Standards – IFRS<sup>2</sup>.

### 1.1. Scurt istoric al evoluției reglementărilor contabile de după 1990

Înainte de 1990, România a fost puternic influențată de contabilitatea sovietică, cu puține influențe venite din alte părți ale lumii. Calu (2005, p. 40) utilizează cuvîntul *ermetic* pentru a califica lipsa de deschidere către lumea liberă din această etapă a evoluției contabilității românești. În aceste condiții, schimbările din 1989 au făcut necesară schimbarea radicală a modului în care se concepea contabilitatea întreprinderii în România. După apariția legii contabilității (nr. 82/1991), a trebuit să așteptăm anul 1994 pentru ca pregătirile pentru noul sistem contabil să se finalizeze și noile reguli contabile să devină realitate.

1. În aducerea IAS în România, un rol important l-au avut și organismele financiare internaționale (Banca Mondială și FMI), care au finanțat o parte din reformele economice din România și au cerut ca informațiile financiare publicate de firmele românești să fie obținute prin aplicarea unor norme de „înalță calitate”. Același gen de influență se întâlnește și în 2012, atunci cînd IFRS devin obligatorii pentru firmele românești cotate pe piața reglementată la BVB.
2. IASC a mai emis și unele interpretări destinate mai bunei înțelegeri a IAS; pentru desemnarea lor s-a folosit termenul SIC – Standards Interpretations Committee, iar după reorganizarea comitetului s-au denumit IFRIC – International Financial Reporting Interpretation Committee.



În tabelul 1.1 am trasat etapele prin care a trecut contabilitatea românească după 1990, precum și principalele modele reținute de normalizatorul român: directivele europene sînt în prima linie, dar nu trebuie neglijat nici impactul normelor internaționale (IAS/IFRS) și nici efectele practicilor contabile românești, a căror schimbare este mai lentă decît ar dori reglementările scrise. Limitele temporale ale etapelor prezentate în tabelul 1.1 sînt date de principalele acte normative românești succesive prin care se reglementează contabilitatea<sup>3</sup>.

Pentru prima perioadă (1990-1993), se continuă cu contabilitatea de origine sovietică, ajustată în 1990. Este vorba despre o contabilitate într-un singur circuit (monistă): cheltuielile sînt contabilizate după destinație și atît calculul costurilor, cît și prezentarea informațiilor financiare către utilizatori erau în sarcina acestui unic circuit al contabilității. În fapt, utilizatorii nu erau prea numeroși: principalul proprietar al întreprinderilor era statul, ceea ce a făcut ca acesta să reprezinte destinatarul principal al informațiilor furnizate de contabilitate. Se constată, pentru această fază, o continuare a practicilor contabile din perioada comunistă, în ciuda apariției unei noi legi contabile intrate în vigoare în 1992.

**Tabelul 1.1. Principalele etape ale evoluției reglementărilor contabile românești după 1990**

Faza	Date limită	Principalele surse de inspirație	Acte normative
1	1990-1993	Contabilitate de origine sovietică	<ul style="list-style-type: none"> <li>- HCM 1885/1970 – pînă în 1991 ;</li> <li>- legea contabilității nr. 82/1991, începînd cu 1992</li> </ul>
2	1994-1999	Contabilitatea inspirată din directiva a IV-a europeană, adusă în România pe filieră franceză (King et al. <sup>4</sup> – 2001 – avansează ca explicație probabilă pentru această sursă de inspirație motive culturale și istorice ; în fapt, Franța a reprezentat, începînd cu a doua jumătate a sec. al XIX-lea, principalul model pentru normele juridice românești.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- legea contabilității nr. 82/1991 ;</li> <li>- HG 704/1993, începînd cu ianuarie 1994</li> </ul>

3. Am folosit aici mai multe lucrări care se referă la etapizarea contabilității românești : Ionașcu, I. (2003) *Dinamica doctrinelor contabilității contemporane – Studii privind paradigmele și practicile contabilității*, Ed. Economică, București ; Calu, D. A. (2005) *Istorie și dezvoltare privind contabilitatea din România*, Ed. Economică, București ; Ionașcu, I., Ionașcu, M., Olimid, L., Calu, D.A. (2007) „An empirical evaluation of the costs of harmonising Romanian accounting with international regulations”, *Accounting in Europe*, vol. 4, no. 2 : 169-206 ; Barbu, E., Farcane, N., Popa, A. (2010) „Looking for an Accounting Identity. The Case of Romania during the 20th Century”, *Cahier de recherche*, no. 2010-03 E2 de CERAG, Unité Mixte de Recherche CNRS/Université Pierre Mendès France Grenoble 2 ; Albu, C. N., Albu, N., Alexander, D. (2010a) „Accounting change in Romania – a historical analysis”, 31ème congrès annuel de l'Association Francophone de Comptabilité, Nisa.

4. King, N., Beattie, A., Cristescu, A.-M., Weetman, P. (2001) „Developing accounting and audit in a transition economy : the Romanian experience”, *European Accounting Review*, vol. 10, no. 1 : 149-171.



3	2000-2005	Introducerea în România a IAS pentru întreprinderile de interes public și pentru anumite mari întreprinderi.	- legea contabilității nr. 82/1991 ;
			- OMFP 94/2001 (care înlocuiește OMF 403/1999) – pentru entitățile de interes public ;
			- HG 704/1993, înlocuită (începînd cu 2003) de OMFP 306/2002 – pentru celelalte entități.
3'	2003-2005	O nouă versiune a normelor contabile pentru întreprinderile care nu intră în sfera IAS/IFRS : această normă caută să asigure armonizarea cu directivele europene, preluînd totuși elemente din IAS/IFRS.	- legea contabilității nr. 82/1991 ; - OMFP 306/2002.
4	2006-2009	Norme contabile conforme cu directivele europene.	- legea contabilității nr. 82/1991 ; - OMFP 1752/2005.
5	2010-2011	Norme contabile conforme cu directivele europene.	- legea contabilității nr. 82/1991 ; - OMFP 3055/2009.
6	2012-2014	Norme contabile pe trei paliere :	- sistem simplificat : OMFP 2239/2011
		- sistemul simplificat (aplicabil din 2011) ;	- sistem normal : OMFP 3055/2009 modificat ;
		- sistemul normal, conform cu directivele ; - IFRS pentru firmele cotate (aplicabile din 2012).	- IFRS : OMFP 881/2012 și OMFP 1286/2012, OMFP 1690/2012, OMFP 213/2013, OMFP2067/2013.
7	2015-	Norme contabile pe două niveluri :	- sistem normal : OMFP 1802/2014, OMFP 773/2015, OMFP 4160/2015, OMFP 123/2016 ;
		- reglementări contabile conforme cu directiva europeană 34 ;	- IFRS : OMFP 881/2012 și OMFP 1286/2012, OMFP 123/2016.
		- IFRS, pentru firmele cotate.	

Abia în a doua etapă, începînd cu ianuarie 1994, se trece la aplicarea efectivă a reformei contabile. Este o schimbare majoră făcută posibilă și de eforturile importante ale contabililor români, nevoiți să asimileze un sistem nou și care le-a bulversat serios obișnuințele și (in)certitudinile. Marea noutate este contabilitatea cu dublu circuit (sistemul dualist) : separarea contabilitate financiară – contabilitate de gestiune. Principiile contabile propuse de directiva a IV-a, noile reguli de evaluare vin și ele să modeleze comportamentele contabililor. Aceștia din urmă caută să se adapteze unei economii care începe să se deschidă, care introduce necunoscute și riscuri neîntîlnite pînă atunci. Normalizatorul român (în principal, Ministerul Finanțelor) nu stabilea foarte clar cine sînt utilizatorii contabilității ori ai situațiilor contabile de sinteză. Aceasta a făcut ca atît



agenții economici, cât și autoritățile să continue să considere că statul (îndeosebi prin autoritățile sale fiscale) este principalul utilizator.

**A treia fază (începută prin 2000)** este caracterizată îndeosebi printr-o primă tentativă de a aduce în România normele contabile internaționale (IAS). King et al. (2001) consideră că motivele acestei noi orientări a normalizatorului român țin de intenția României de aderare la UE (care se apropia ea însăși de normele internaționale), de relațiile României cu Banca Mondială și cu Fondul Monetar Internațional. Principalul merit al acestei tentative este un debut de familiarizare a contabililor români (îndeosebi a practicienilor) cu noțiunile specifice normelor internaționale, cum ar fi diversitatea și ierarhizarea utilizatorilor informațiilor din situațiile financiare ori filosofia diferită a acestor norme contabile de origine anglo-saxonă. Apare și o problemă de compatibilitate a normelor contabile: reglementarea românească încearcă să armonizeze ceea ce este foarte greu de armonizat: normele internaționale cu directivele europene<sup>5</sup>. În această fază, apare o provocare nouă: traducerea textelor normative din limba engleză: dacă, în faza 2, filiera pe care au ajuns normele europene în România a fost una francofonă, pentru normele internaționale a fost necesară traducerea directă din limba engleză. Constatăm că primele traduceri din engleză sînt greoaie, bolovănoase și, pe alocuri greșite de-a binelea<sup>6</sup>, uneori greu de înțeles<sup>7</sup>. Și aici constatăm o evoluție pozitivă a traducerilor, mai ales că a intervenit un fel de concurență: în prezent, traducerile IFRS în română se fac atît de către un colectiv al CECCAR (volumul oficial tradus cu aprobarea IASB), cât și de o echipă de la Bruxelles (text publicat în Jurnalul Oficial al UE).

Începînd cu 2003, această etapă confirmă contabilitatea românească cu două viteze: avem, pe de o parte, entitățile care se limitează la directivele europene (OMFP 306/2002) și, pe de altă parte, entitățile care continuă cu OMFP 94/2001, adică încearcă să aplice IAS/IFRA.

**A patra perioadă, începută în 2006**, consacră conformitatea reglementărilor contabile românești cu directivele europene, fără prea multe pretenții suplimentare. Analizînd conținutul acestor norme, găsim numeroase elemente preluate din IAS/IFRS. Astfel, textul este mult mai bogat decît cel al directivei: avem explicații, dezvoltări suplimentare, exemplificări, din care o parte vin direct din IAS/IFRS. Cele două viteze ale contabilității românești nu mai sînt observate decît prin opunerea situațiilor financiare individuale cu cele consolidate și doar pentru firmele cotate. Pentru prima categorie de situații financiare (cele individuale), toate entitățile aplică aceleași norme. În consolidare, apare diferența: în tip ce firmele cotate aplică IAS/IFRS, cele necotate se supun tot directivelor europene.

**A cincea fază** nu este decît o continuare a celei de-a patra, cu păstrarea referinței la conformitatea cu directivele europene, dar cu cîteva ajustări semnificative în ceea ce privește politicile contabile. Astfel, pentru contabilitatea individuală, normele sînt mai precise și oferă răspuns la chestiuni netratate anterior. De exemplu, se propune soluție contabilă pentru schimbul de bunuri, se recunoaște că amortizarea accelerată este mai degrabă una fiscală, se introduce un capitol întreg referitor la controlul intern, se actualizează unii termeni în funcție de evoluțiile din IAS/IFRS, se detaliază maniera în care se aplică prevalența economicului asupra juridicului.

5. Denumirea însăși a OMFP 94/2001 este sugestivă: *Norme contabile armonizate cu directivele europene și cu normele internaționale de contabilitate*.

6. Vom reveni cu cîteva exemple în acest sens.

7. Trebuie să avem însă în vedere și faptul că traducerea IFRS reprezintă o acțiune dificilă nu numai pentru români, ci pentru toate limbile în care este nevoie de versiuni ale normelor.



A șasea fază (începută în 2012) adaugă la cea de-a cincea doar obligația pentru firmele cotate pe o piață reglementată de a aplica IFRS și în situațiile financiare individuale, indiferent de tipul de activitate.

În 2013, Comisia Europeană a publicat directiva nr. 34, prin care se abrogă directivele 4 și 7 și care trebuia transpusă în legislația țărilor membre până în iunie 2015. Normalizatorul român a anticipat puțin termenul din directivă și a introdus noile reglementări de la 1 ianuarie 2015 (OMFP 1802/2014). Este cea de-a șaptea fază în evoluția reglementărilor contabile românești și este caracterizată și de continuarea aplicării IFRS la fel ca în faza precedentă (obligatoriu în situațiile financiare individuale și consolidate ale firmelor cotate).

## 1.2. Introducerea IAS/IFRS în România

În cadrul programului de armonizare a contabilității românești cu normele internaționale s-a emis, mai întâi, ordinul ministrului finanțelor nr. 403/1999 pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele de Contabilitate Internaționale (în *Monitorul Oficial* nr. 480/1999). S-a prevăzut ca reglementările din acest act normativ să se aplice pentru situațiile financiare ale anului 1999 de către un eșantion de 13 societăți comerciale cotate la Bursa de Valori și de întreprinderi de interes național. S-a prevăzut, de asemenea, că, în primul an de aplicare, situațiile financiare ale firmelor care aplică acest ordin se întocmesc atît în conformitate cu acestea, cît și pe baza regulilor vechi.

Programul inițial de aplicare a reglementărilor armonizate cu IAS era stabilit astfel :

- pentru situațiile financiare ale exercițiului financiar al anului 1999 : întreprinderile amintite ca eșantion reprezentativ ;
- pentru situațiile financiare ale anului 2000, se prevedea obligativitatea aplicării normelor armonizate de către trei categorii de întreprinderi<sup>8</sup> :
  - categoria I – întreprinderi cotate la Bursa de Valori ;
  - categoria a II-a – regii autonome, companii, societăți naționale și alte întreprinderi de interes național ;
  - categoria a III-a – categorii specifice de întreprinderi ce operează pe piața de capital.
- pentru situațiile financiare întocmite pentru exercițiile care încep după 1.01.2001, aplicau reglementările armonizate persoanele juridice din categoria a IV-a de întreprinderi, care satisfăceau cel puțin două dintre criteriile menționate în tabelul 1.2.

Tabelul 1.2. Criterii de mărime pentru aplicarea OMFP 94/2001

Data de sfîrșit a exercițiului financiar anterior	Cifra de afaceri a anului anterior	Total active din anul anterior	Număr mediu de salariați din anul anterior
31 decembrie 2001	peste 9 milioane	peste 4,5 milioane	250
31 decembrie 2002	peste 8 milioane	peste 4,0 milioane	200

8. În toate cazurile, lista unităților care intră în aceste categorii trebuia publicată prin ordin al ministrului finanțelor.



31 decembrie 2003	peste 7 milioane	peste 3,5 milioane	150
31 decembrie 2004	peste 6 milioane	peste 3,0 milioane	100
31 decembrie 2005	peste 5 milioane	peste 2,5 milioane	50

Între timp, s-a publicat și traducerea românească a IAS, versiunea 2000, urmată de versiunile 2001 și 2002. Pe lângă acestea, se pot cita numeroase lucrări ale unor persoane implicate în contabilitate în care se dezbat și tematici legate de IAS/IFRS. Un rol important îl are CECCAR (organizația profesională oficială a contabililor din România), care a finanțat și a editat ghiduri de aplicare pentru fiecare IAS în vigoare la începutul lui 2003 (de la IAS 1 la IAS 41). În 2001, organismul român de normalizare abrogă OMF 403/1999, înlocuindu-l cu OMFP 94/2001 *pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate* (M.Of. nr. 85/20.02.2001). Se precizează în acest ordin că normele contabile internaționale se aplică începând cu situațiile financiare ale anului 2000 de către societățile comerciale cotate la Bursa de Valori București, unele regii autonome, companii și societăți naționale, alte întreprinderi de interes național, precum și de unele categorii specifice de societăți ce operează pe piața de capital. Pentru evitarea confuziilor, în ordin se dă și lista acestor firme, unde găsim 72 de întreprinderi cotate la Bursa de Valori București, 20 de societăți naționale și companii naționale și 105 firme cotate pe piața RASDAQ.

În ceea ce privește programul de implementare în timp a IAS, criteriile inițiale de îndeplinit de către întreprinderi și eşalonarea în timp a implementării rămân aceleași ca în OMF 403/1999.

Prin OMFP 990/2002 (*Monitorul Oficial* 574/2.08.2002) se stabilește că reglementările contabile armonizate cu IAS se aplică începând cu anul 2002 de către persoanele juridice care, pe baza informațiilor cuprinse în bilanțul contabil încheiat la 31 decembrie 2000, îndeplineau cumulativ două dintre următoarele criterii:

- cifra de afaceri: peste 9 milioane euro;
- total active: peste 4,5 milioane euro;
- număr mediu de salariați: 250.

Firmele care se încadrau în această categorie aveau obligația de a retrata situațiile financiare întocmite pentru anul 2001, urmînd a le depune pînă la data de 30 septembrie 2002<sup>9</sup>. Și în acest ordin se prezintă lista nominală a firmelor care se supun aplicării IAS pe 2001. Găsim în această listă (prezentată pe județe) aproape 800 de întreprinderi<sup>10</sup>, cu precizarea că se supun regulilor și întreprinderile care îndeplinesc criteriile enunțate, dar care nu se regăsesc pe lista nominală.

Odată cu OMFP 1.742/2002 (*Monitorul Oficial* nr. 947/23.12.2002), reglementările contabile armonizate cu IAS și cu directivele europene devin obligatorii pentru toate instituțiile reglementate și supravegheate de către Comisia Națională a Valorilor Mobiliare<sup>11</sup>

9. Întîrzierea mare cu care se permitea publicarea situațiilor financiare conforme cu IAS ne permite să comentăm că, de fapt, perioada respectivă a fost, mai degrabă, una de familiarizare a firmelor românești cu normele internaționale și mai puțin una în care se urmărea satisfacerea la timp a nevoilor utilizatorilor.

10. Aceste întreprinderi se adaugă celor din listele anterioare.

11. Este vorba, bineînțeles, de organizațiile care nu aplicau deja IAS.



(CNVM<sup>12</sup>), începînd cu situațiile financiare ale exercițiului financiar 2003<sup>13</sup>. În același act normativ, se recunoaște CNVM dreptul de a actualiza reglementările contabile în conformitate cu modificările ulterioare ale legii contabilității și cu ale IAS. CNVM putea face acest lucru după consultarea asociațiilor profesionale din domeniul pe care îl reglementa și îl supraveghea.

Un alt act normativ cu implicații în aplicare IAS în România este OMFP 1.784/2002 pentru aprobarea *Precizărilor privind unele măsuri referitoare la încheierea exercițiului financiar pe anul 2002 la persoanele juridice care, potrivit prevederilor Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, au obligația să întocmească situații financiare anuale* (Monitorul Oficial nr. 21/16.01.2003). În acest ordin se precizează că situațiile financiare anuale se întocmesc pe baza balanței de verificare rezultate după aplicarea IAS, mai puțin IAS 29 *Raportarea financiară în economii hiperinflaționiste* și SIC 19 *Moneda de raportare – Evaluarea și prezentarea în situațiile financiare în conformitate cu IAS 21 și IAS 29* (firmelor care au optat pentru aplicarea IAS 29 li s-a stabilit obligația de a efectua ajustările la inflație extracontabil). Tot aici se acceptă că, din punct de vedere legal, întreprinderile care aplică IAS nu au obligația de a întocmi situații financiare consolidate. Totuși, respectarea integrală a IAS sugerează că o societate care deține participații în filiale ar trebui să întocmească și astfel de situații financiare, în scopul de a satisface nevoile de informații ale celorlalți utilizatori.

La sfîrșitul lui 2003, apare o schimbare importantă a programului de aplicare în timp a reglementărilor contabile armonizate cu IAS și cu directivele europene, schimbare justificată, probabil, de alinierea la noile reglementări europene. Actul normativ care impune această nouă eșalonare este OMFP 1.827/2003 *privind modificarea și completarea unor reglementări în domeniul contabilității* (Monitorul Oficial nr. 53/22.01.2004). Astfel, se precizează că, pentru perioada 2001-2004, programul de implementare a IAS devine cel din tabelul 1.3.

**Tabelul 1.3. Noi criterii în aplicarea OMFP 94/2001**

Sfîrșitul exercițiului financiar	Cifra de afaceri a anului anterior (euro)	Total active pentru anul anterior (euro)	Număr mediu de salariați ai anului anterior
31 decembrie 2001	peste 9 milioane	peste 4,50 milioane	250
31 decembrie 2002	peste 8 milioane	peste 4,00 milioane	200
31 decembrie 2003	peste 7,3 milioane	peste 3,65 milioane	150
31 decembrie 2004	peste 7,3 milioane	peste 3,65 milioane	50

Odată cu această nouă încadrare, se publică și lista firmelor care aplică efectiv IAS și, începînd cu anul 2004, retratează situațiile financiare ale anului 2003. În această listă mai regăsim încă aproape 400 de întreprinderi.

După aceste completări succesive, OMFP 1.784/2003 precizează că, începînd cu situațiile financiare ale anului 2005, IAS/IFRS se aplică de următoarele categorii de persoane juridice :

12. Din 2012, această instituție a fost încorporată în Autoritatea de Supraveghere Financiară (ASF).

13. În acest sens, situațiile financiare anuale ale exercițiului financiar 2002 trebuiau retratate în conformitate cu prevederile IAS și transmise organelor în drept pînă la data de 30 noiembrie 2003.



- a) persoanele juridice care aplică Reglementările contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate, aprobate prin OMFP nr. 94/2001, cu modificările ulterioare;
- b) instituțiile reglementate și supravegheate de Comisia Națională a Valorilor Mobiliare;
- c) instituțiile de credit;
- d) societățile de asigurare, asigurare/reasigurare și de reasigurare și brokerii de asigurare;
- e) companiile și societățile naționale, regiile autonome și alte persoane juridice de interes public nominalizate de Ministerul Finanțelor;
- f) persoanele juridice care aparțin unui grup de societăți și intră în perimetrul de consolidare de către o societate mamă care aplică IAS/IFRS;
- g) persoanele juridice care la sfârșitul anului precedent depășesc două din următoarele trei criterii:
  - cifra de afaceri – peste 7,30 milioane euro;
  - total active – peste 3,65 milioane euro;
  - număr mediu de salariați – peste 50;
- h) persoanele juridice, altele decât cele de mai sus, pe baza aprobării date de Ministerul Finanțelor, ca urmare a opțiunii acestora de aplicare a IFRS. Aceste persoane juridice puteau aplica prevederile IFRS chiar de la înființarea lor.

O altă precizare importantă a OMFP 1.827/2003 este cea referitoare la faptul că, începând cu situațiile financiare ale anului 2005, grupurile de societăți întocmesc situații financiare consolidate în conformitate cu reglementările contabile specifice.

Conform OMFP 907/2005, începând cu exercițiul financiar al anului 2006, persoanele juridice prevăzute la art. 1 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991 republicată în 2005 aplică reglementările contabile conforme cu directivele europene. În exercițiul financiar al anului 2006, instituțiile de credit întocmesc și un set distinct de situații financiare conforme cu IFRS, pentru necesități proprii de informare ale utilizatorilor, alții decât instituțiile statului. De asemenea, în exercițiul financiar al anului 2006, entitățile de interes public<sup>14</sup>, altele decât instituțiile de credit, pot întocmi și un set distinct de situații financiare conforme cu IFRS<sup>15</sup>, pentru necesități proprii de informare ale utilizatorilor, alții decât instituțiile statului, potrivit opțiunii acestora și dacă au capacitatea de implementare corespunzătoare. În OMFP 907/2005 se arată că, în funcție de cerințele reglementărilor Uniunii Europene și de evaluările efectuate de instituțiile implicate, Ministerul Finanțelor Publice, Banca Națională a României, Comisia de Supraveghere a Asigurărilor și Comisia Națională a Valorilor Mobiliare vor stabili condițiile de aplicare a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară începând cu situațiile financiare ale anului 2007.

14. În înțelesul acestor reglementări, prin **entități de interes public** înțelegem: a) instituțiile de credit; b) societățile de asigurare, asigurare-reasigurare și de reasigurare; c) societățile de servicii de investiții financiare, societățile de administrare a investițiilor și organismele de plasament colectiv, autorizate/avizate de Comisia Națională a Valorilor Mobiliare (punct modificat prin OMFP 1121/2006); d) societățile comerciale ale căror valori mobiliare sînt admise la tranzacționare pe o piață reglementată; e) companiile și societățile naționale; f) persoanele juridice care aparțin unui grup de societăți și intră în perimetrul de consolidare de către o societate-mamă care aplică Standardele Internaționale de Raportare Financiară; g) persoanele juridice, altele decât cele de mai sus, care beneficiază de împrumuturi nerambursabile sau cu garanția statului.

15. În scopul întocmirii situațiilor financiare conforme cu IAS/IFRS, persoanele juridice corespunzătoare retratau situațiile financiare întocmite potrivit reglementărilor contabile specifice, conforme cu directivele europene.



Această din urmă cerință a fost confirmată de OMFP 1121/2006 *privind aplicarea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară* (în *Monitorul Oficial* nr. 602/12.07.2006) unde se precizează că, în exercițiul financiar al anului 2007, în România se continuă implementarea graduală a IAS/IFRS. Obligația de a întocmi situații financiare conforme cu IAS/IFRS revine societăților comerciale ale căror valori mobiliare la data bilanțului sînt admise la tranzacționare pe o piață reglementată și care întocmesc situații financiare consolidate<sup>16</sup>. De asemenea, instituțiile de credit continuă să aplice IAS/IFRS la întocmirea situațiilor financiare consolidate. În același timp, pentru anul 2007, celelalte entități de interes public definite conform OMFP 907/2005 puteau aplica IAS/IFRS la întocmirea situațiilor financiare individuale sau consolidate, pentru necesități proprii de informare. Toate entitățile care aveau obligația să aplice sau care au optat pentru aplicarea IAS/IFRS trebuiau să asigure continuitatea aplicării acestora.

Este foarte important că, în relația cu instituțiile statului, toate entitățile, inclusiv cele care aplicau IAS/IFRS, întocmeau situații financiare anuale conforme cu directivele europene. De aici rezultă că era foarte probabil ca unele firme să țină o contabilitate individuală după regulile OMFP 1752/2005, făcînd în același timp și demersurile necesare pentru a obține situații financiare consolidate care să respecte IAS/IFRS. Situația aceasta, caracterizată prin două rînduri de evidențe, ar putea genera costuri suplimentare pentru organizațiile implicate.

Pentru a fi aplicate în Uniunea Europeană, IAS/IFRS trebuie să fie aprobate, în prealabil, prin punerea în funcțiune a unui mecanism european creat în acest scop<sup>17</sup>. Acest mecanism este format din două niveluri: unul politic și unul tehnic. **Nivelul politic** este concretizat în Comitetul de Reglementare a Contabilității (Accounting Regulatory Committee, Comité de Réglementation Comptable). Acest comitet este delegat să adopte IAS/IFRS care pot fi utilizate în uniune. **Nivelul tehnic** îmbracă forma Grupului european consultativ privind prezentarea informațiilor financiare sau EFRAG – European Financial Reporting Advisory Group. Acest organism este format, la nivel european, din organizații private implicate în normalizarea contabilă: profesiunea contabilă, bursele de valori, analiștii financiari și întreprinderile (inclusiv băncile și firmele de asigurări). La rîndul său, EFRAG este compus din:

- consiliul de supraveghere (Supervisory Board), al cărui rol este definirea programului de lucru al comitetului tehnic;
- comitetul tehnic contabil (TEG – Technical Expert Group), ale cărui atribuții principale sînt:
  - de a coordona organismele de normalizare, profesiunile contabile, utilizatorii și a pe cei care întocmesc situațiile financiare, pentru a contribui la elaborarea IFRS prin prezentarea de comentarii și interpretări;
  - de a asista Comisia Europeană în procesul de conformare a directivelor cu IFRS;
  - de a emite avize tehnice asupra normelor și interpretărilor publicate;
  - de a identifica punctele slabe ale IFRS și a le înscrie pe agenda de lucru a IASB.

Fiecare normă nouă emisă de IASB și care va fi adoptată de către Comitetul de Reglementare a Contabilității nu se aplică în UE decît după publicarea ei integrală, în

16. Aceste entități pot întocmi și un set distinct de situații financiare anuale obținute prin aplicarea IAS/IFRS, destinate utilizatorilor de informații, alții decît instituțiile statului.

17. [http://www.focusifrs.com/menu\\_gauche/normes\\_et\\_interpretations/que\\_sont\\_les\\_ias\\_ifrs/procedure\\_d\\_adoption\\_au\\_sein\\_de\\_l\\_ue](http://www.focusifrs.com/menu_gauche/normes_et_interpretations/que_sont_les_ias_ifrs/procedure_d_adoption_au_sein_de_l_ue).



fiecare din limbile din uniune, în Jurnalul Oficial al Comunităților Europene, sub formă de Regulament al acesteia. În fiecare an, Comisia Europeană publică o versiune consolidată neoficială a IFRS, așa cum au fost ele modificate pînă la data publicării (versiunea din ianuarie 2016 se găsește la adresa <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:02008R1126-20160101>).

Începînd cu 2012, firmele românești cotate pe o piață reglementată aplică obligatoriu IFRS și în situațiile individuale. Lista inițială a acestor firme cuprindea 68 de entități; în aprilie 2016, pe piața reglementată BVB sînt cotate 82 de entități românești și toate au obligația aplicării IFRS în contabilitățile lor individuale și în prezentarea situațiilor financiare. De fapt, trecerea la IFRS în contabilitatea individuală a firmelor românești cotate nu reprezintă o obligație impusă de Uniunea Europeană. În preambulul OMFP 881/2012 *privind aplicarea de către societățile comerciale ale căror valori mobiliare sînt admise la tranzacționare pe o piață reglementată a IFRS* apar cîteva justificări ale acestei măsuri (alinierea la practica internațională, protejarea împotriva ieșirilor de capital, solicitarea CNVM, recomandările FMI și ale Băncii Mondiale), din care cred că trebuie s-o reținem îndeosebi pe ultima. De altfel, Regulamentul european 1606/2002 prin care se introduc IFRS în Europa stabilește obligația de a aplica IFRS doar în situațiile financiare consolidate ale firmelor cotate, lăsînd la latitudinea statelor membre extinderea acestei obligații către alte categorii de entități (situațiile financiare individuale ale firmelor cotate, situațiile financiare individuale sau consolidate ale firmelor necotate). Unele state europene au optat pentru extinderea obligațiilor de aplicare a IFRS, altele au fost mai reținute în acest sens. Putem observa că, de regulă, statele puternice (din punct de vedere economic) nu prea au impus altceva decît minimum prevăzut de Regulamentul 1606/2002. Într-un document publicat pe site-ul Comisiei Europene ([http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/legalframework/20140718-ias-use-of-options\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/legalframework/20140718-ias-use-of-options_en.pdf)), actualizat la iulie 2014, situația exercitării de către statele membre a opțiunilor permise de Regulamentul 1606/2002 este următoarea (tabelul 1.4):

**Tabelul 1.4.** Situația exercitării opțiunilor privind aplicarea IFRS în Europa (sursa: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/legal\\_framework/20140718-ias-use-of-options\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/legal_framework/20140718-ias-use-of-options_en.pdf))

<i>Tara</i>	<i>Aplicarea IFRS în situațiile financiare individuale ale firmelor cotate</i>	<i>Aplicarea IFRS în situațiile financiare consolidate ale firmelor necotate</i>	<i>Aplicarea IFRS în situațiile financiare individuale ale firmelor necotate</i>
Austria (AT)	nepermisă	permisă pentru toate	nepermisă
Belgia (BE)	impusă pentru unele	impusă pentru unele, permisă pentru celelalte	impusă pentru unele
Bulgaria (BG)	impusă pentru unele	impusă pentru toate	impusă pentru toate
Cipru (CY)	impusă pentru toate	impusă pentru toate	impusă pentru toate
Cehia (CZ)	impusă pentru toate	permisă pentru toate	permisă pentru toate
Germania (DE)	nepermisă	permisă pentru toate	nepermisă
Danemarca (DK)	impusă pentru unele, permisă pentru altele	permisă pentru toate	permisă pentru unele
Estonia (EE)	impusă pentru toate	impusă pentru unele, permisă pentru celelalte	impusă pentru unele, permisă pentru celelalte



Grecia (EL)	impusă pentru toate	impusă pentru unele, permisă pentru altele	impusă pentru unele, permisă pentru altele
Spania (ES)	nepermisă	impusă pentru unele, permisă pentru celelalte	nepermisă
Finlanda (FI)	permisă pentru unele	permisă pentru toate	permisă pentru unele
Franța (FR)	nepermisă	permisă pentru toate	nepermisă
Croația (HR)	impusă pentru toate	impusă pentru unele	impusă pentru unele
Ungaria (HU)	nepermisă	permisă pentru toate	nepermisă
Irlanda (IE)	permisă pentru toate	permisă pentru toate	permisă pentru toate
Italia (IT)	impusă pentru unele	impusă pentru unele, permisă pentru altele	impusă pentru unele, permisă pentru altele
Lituania (LT)	impusă pentru toate	impusă pentru unele, permisă pentru altele	impusă pentru unele, permisă pentru altele
Luxemburg (LU)	permisă pentru toate	permisă pentru toate	permisă pentru toate
Letonia (LV)	impusă pentru unele	impusă pentru unele, permisă pentru altele	impusă pentru unele
Malta (MT)	impusă pentru toate	impusă pentru unele, permisă pentru celelalte	impusă pentru unele, permisă pentru celelalte
Olanda (NL)	permisă pentru toate	permisă pentru toate	permisă pentru unele
Polonia (PL)	permisă pentru toate	impusă pentru unele, permisă pentru altele	permisă pentru unele
Portugalia (PT)	impusă pentru unele, permisă pentru celelalte	impusă pentru unele, permisă pentru celelalte	permisă pentru unele
România (RO)	impusă pentru unele	impusă pentru unele, permisă pentru altele	permisă pentru unele
Suedia (SE)	nepermisă	permisă pentru toate	nepermisă
Slovenia (SI)	permisă pentru toate	impusă pentru unele, permisă pentru altele	impusă pentru unele, permisă pentru altele
Slovacia (SK)	permisă pentru toate	impusă pentru toate	impusă pentru unele, permisă pentru altele
Marea Britanie (UK)	permisă pentru toate	permisă pentru unele	permisă pentru unele

Din tabelul 1.4 putem centraliza câteva date pentru a vedea cum au reacționat diverse țări în fața opțiunilor IFRS din Regulamentul 1606/2002 (tabelul 1.5).

**Tabelul 1.5. Centralizarea opțiunilor țărilor europene în ceea ce privește  
extinderea aplicării IFRS**

<i>Aplicarea IFRS în situațiile financiare individuale ale firmelor cotate</i>	<i>Aplicarea IFRS în situațiile financiare consolidate ale firmelor necotate</i>	<i>Aplicarea IFRS în situațiile financiare individuale ale firmelor necotate</i>
14 țări o impun	16 țări o impun	12 țări o impun
8 țări o permit doar	12 țări o permit	10 țări o permit
6 țări o interzic	nici o țară nu o interzice	6 țări o interzic



Vedem că România nu este singura țară care a extins aplicarea IFRS la situațiile financiare individuale ale firmelor cotate (alte 13 țări fac aceasta), doar că printre țările respective nu găsim majoritatea statelor mari, puternice și vechi din UE (Austria, Germania, Franța, Spania, Suedia, Marea Britanie, Irlanda, Olanda), cărora li se adaugă și state mai recente și mai reticente (Polonia, Ungaria, Slovenia, Slovacia).

### 1.3. Caracterizare sumară a sistemului românesc actual de raportări financiar-contabile pentru entitățile individuale și pentru grupurile de întreprinderi

Informațiile contabilității financiare se fac publice prin sistemul de situații financiare a căror reglementare în România și în lume este una destul de strictă, având în vedere impactul asupra deciziilor pe care urmează să le ia utilizatorii. Structura și dimensiunile documentelor contabile de sinteză diferă mai mult sau mai puțin, în funcție de încadrarea entităților raportoare: firmă cotată/necotată, contabilitate individuală/consolidată, firme reglementate de organisme specifice (ASF, BNR) vs alte firme. În România avem cel puțin două niveluri de prezentare a situațiilor financiare: nivelul firmelor cotate și nivelul celorlalte firme.

Pe primul nivel se situează aplicarea IFRS, ca reglementări regionale (europene), transnaționale. Normalizatorul național nu are ce reglementa aici, cel mult solicită informații pentru Ministerul Finanțelor într-un format specific, diferit de cel în care se publică efectiv rapoartele financiare ale firmelor cotate.

Pe al doilea nivel avem firmele care nu au obligația de a aplica IFRS și nu se supun unor reglementări sectoriale particulare și care sînt, la rîndul lor, clasificate în trei categorii (prin OMFP 1802/2014, modificat de OMFP 773/2015, și OMFP 4160/2015), din punctul de vedere al structurii situațiilor financiare pe care trebuie să le publice (vezi tabelul 1.6).

**Tabelul 1.6. Criterii de clasificarea a entităților în OMFP 1802/2014**

Nr. crt.	Denumirea entității (OMFP 1802/2014)	Criterii de mărime (OMFP 1802/2014 modificat de OMFP 773/2015)	Componența situațiilor financiare
<i>Pentru entități individuale</i>			
1.	microentități	Se situează sub nivelurile următoare: <ul style="list-style-type: none"> <li>- total activ 350.000 euro, adică 1.500.000 lei;</li> <li>- cifră de afaceri 700.000 euro, adică 3.000.000 lei;</li> <li>- număr mediu de salariați 10.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- bilanț prescurtat;</li> <li>- cont de profit și pierdere prescurtat;</li> <li>- fără note, doar cu câteva informații referitoare la entitatea raportoare, la politicile contabile aplicate, la unele angajamente financiare asumate și la unele relații financiare/comerciale cu membri ai conducerii.</li> </ul>



Nu sînt microentități, dar se situează sub nivelurile următoare :		
2.	entități mici	<ul style="list-style-type: none"> <li>- total activ 4.000.000 euro, adică 17.500.000 lei ;</li> <li>- cifră de afaceri 8.000.000 euro, adică 35.000.000 lei ;</li> <li>- număr mediu de salariați 50.</li> </ul>
3.	entități mijlocii și mari	<p>Se situează peste nivelurile stabilite ca limită maximă pentru entitățile mici.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- bilanț ;</li> <li>- cont de profit și pierdere ;</li> <li>- situația modificării capitalurilor proprii ;</li> <li>- situația fluxurilor de trezorerie ;</li> <li>- note explicative la situațiile financiare.</li> </ul>
<i>Pentru grupuri</i>		
1.	grupuri mici și mijlocii	<p>Se situează sub nivelurile următoare :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- total activ 24.000.000 euro, adică 105.000.000 lei ;</li> <li>- cifră de afaceri 48.000.000 euro, adică 210.000.000 lei ;</li> <li>- număr mediu de salariați 250.</li> </ul> <p>Sînt exceptate de la obligația de a întocmi situații financiare consolidate, cu excepția cazului în care una dintre entitățile afiliate este o entitate de interes public.</p>
2.	grupuri mari	<p>Se situează peste nivelurile stabilite ca limită maximă pentru grupurile mici și mijlocii.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- bilanț consolidat ;</li> <li>- cont de profit și pierdere consolidat ;</li> <li>- situația consolidată a modificării capitalurilor proprii ;</li> <li>- situația consolidată a fluxurilor de trezorerie ;</li> <li>- note explicative la situațiile financiare consolidate.</li> </ul>



## Capitolul 2

# Noțiuni contabile de bază din IAS/IFRS, preluate de normele românești

Normalizatorul contabil internațional a optat pentru stabilirea unui cadru conceptual (*Cadrul general pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare*, înlocuit în 2010 de *Cadrul general de raportare financiară*), în care să se prezinte principiile generale care stau la baza elaborării de norme contabile (de raportare financiară) de detaliu. Orientarea nu este una originală, cea mai mare parte a noțiunilor prezentate în cadrul general fiind preluate din documente similare, îndeosebi din cel reținut de organismul american de normalizare a contabilității financiare (FASB – Financial Accounting Standards Board). Această *constituție* a IASB a fost aprobată de către consiliul IASC în 1989 și a fost însușită de IASB în 2001. În prezent, IASB (împreună cu FASB) se află în proces de revizuire a acestui cadru, revizuire de pe urma căreia i s-a schimbat și numele în *Cadrul conceptual general pentru raportarea financiară*. În versiunile publicate în 2011, 2013 și 2015 în limba română, revizuirea *Cadrului general* nu este finalizată. În ceea ce ne privește, în acest capitol vom prelua și comenta noțiuni din *Cadrul general* 2015, multe dintre ele fiind prezente în OMFP 1802/2014. Componentele principale ale cadrului general se referă la elementele din tabelul 2.1.

**Tabelul 2.1. Structuri ale Cadrului conceptual IFRS**

<i>Versiunea veche (din 1989 până-n 2010)</i>	<i>Versiunea nouă (începînd din 2010)</i>
<ul style="list-style-type: none"><li>– utilizatorii situațiilor financiare ;</li><li>– obiectivele situațiilor financiare ;</li><li>– conceptele de bază ;</li><li>– caracteristicile calitative ale situațiilor financiare ;</li><li>– elementele situațiilor financiare ;</li><li>– recunoașterea elementelor situațiilor financiare ;</li><li>– evaluarea elementelor situațiilor financiare ;</li><li>– conceptele de menținere a capitalului și de determinare a profitului.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>– obiectivul raportării financiare ;</li><li>– entitatea raportoare (urmează să fie adăugat) ;</li><li>– caracteristicile calitative ale informațiilor financiare utile ;</li><li>– ipoteze de bază ;</li><li>– elementele situațiilor financiare ;</li><li>– recunoașterea elementelor din situațiile financiare ;</li><li>– evaluarea elementelor din situațiile financiare ;</li><li>– conceptele de capital și de menținere a capitalului.</li></ul>



## 2.1. Utilizatorii situațiilor financiare

Uneori, discuția despre utilizatorii situațiilor financiare se suprapune pe discuția despre utilizatorii informațiilor contabilității. Această abordare pleacă de la o confuzie: situațiile financiare nu conțin decât informațiile pe care entitatea are obligația de a le face publice, adică o parte din totalul informațiilor pe care le poate produce contabilitatea. Accesul la (aproape) toate informațiile contabilității este limitat la persoanele din interiorul entității (câteodată totuși și din exteriorul acesteia) ale căror poziții în organigramă le permite acest lucru: este vorba îndeosebi de conducerea firmei – singura restricție apărută în acest caz fiind capacitatea de a înțelege și de a exploata informațiile respective. Totodată, trebuie să reamintim că normele contabile/de raportare financiară emise de IASC/IASB se aplică (deocamdată, cel puțin) entităților cotate la bursă sau altor categorii de organizații asimilate lor. Discuțiile trebuie deci să se cantoneze la nivelul acestor entități, fără a extinde regulile către firmele mari sau mici ale căror capitaluri nu se tranzacționează pe piețele financiare. Este adevărat că IASB a publicat și un set de norme pentru aceste din urmă entități (IFRS for Private Entities, denumite anterior Small and Medium-sized Entities), dar acestea au fost, pentru moment, respinse de Comisia Europeană. Toate aceste precizări sînt necesare deoarece ierarhia utilizatorilor situațiilor financiare și nevoile lor de informare pot să difere semnificativ în funcție de caracterul public sau nu al entității raportoare.

Lista utilizatorilor informațiilor situațiilor financiare a suferit modificări în versiunea nouă a cadrului general. În tabelul 2.2. trecem în paralel prevederile celor două versiuni.

**Tabelul 2.2. Utilizatori ai situațiilor financiare în IFRS**

<i>Cadrul general pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare<sup>1</sup></i>	<i>Cadrul general conceptual pentru raportarea financiară (din versiunea română din 2015)</i>
<ul style="list-style-type: none"> <li>– investitori ;</li> <li>– angajații ;</li> <li>– creditorii financiari ;</li> <li>– furnizorii și alți creditori comerciali ;</li> <li>– clienții ;</li> <li>– guvernul și instituțiile sale ;</li> <li>– publicul.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– investitori existenți și potențiali ;</li> <li>– împrumutătorii ;</li> <li>– alți creditori.</li> </ul>

Înainte de modificarea din 2010 a *Cadrului general*, nevoile utilizatorilor erau prezentate explicit, după cum urmează :

- a) **investitorii** ; ofertanții de capital și consultanții lor sînt preocupați de **risc**ul inherent tranzacțiilor și de **beneficiul** adus de investițiile lor. Ei au nevoie de informații pentru a decide dacă ar trebui să cumpere, să păstreze sau să vîndă. Acționarii sînt interesați și de informațiile care le permit să evalueze capacitatea întreprinderii de a plăti dividende ;
- b) **angajații** ; personalul angajat și grupurile lor reprezentative (sindicate etc.) sînt interesate de informații privind **stabilitatea și profitabilitatea** întreprinderilor lor. Aceștia

1. Am folosit versiunea 2009 a traducerii în limba română a IFRS.



- sînt interesați și de informațiile care le permit să evalueze capacitatea întreprinderii de a oferi remunerații, pensii și alte avantaje, precum și oportunități profesionale ;
- c) **creditorii financiari** sînt interesați de informațiile care le permit să determine dacă împrumuturile acordate și dobînzile aferente vor fi **rambursate la scadență** ;
  - d) **furnizorii și alți creditorii comerciali** sînt interesați de informațiile care le permit să determine dacă sumele care le sînt datorate vor fi **plătite la scadență**. Creditorii comerciali sînt probabil interesați de o întreprindere pe o perioadă mai scurtă decît creditorii financiari, numai dacă nu sînt dependenți de continuarea activității întreprinderii ca principal client ;
  - e) **clienții** sînt interesați de informații despre **continuitatea activității** unei întreprinderi, în special atunci cînd au o colaborare pe termen lung cu întreprinderea respectivă sau sînt dependenți de ea ;
  - f) **guvernul și instituțiile sale** sînt interesate de **alocarea resurselor** și, implicit, de activitatea întreprinderilor. Aceștia solicită informații și pentru a reglementa activitatea întreprinderilor, pentru a determina politica fiscală și ca bază pentru calculul venitului național și al altor indicatori statistici similari ;
  - g) **publicul** ; întreprinderile influențează publicul într-o varietate de moduri : de exemplu, întreprinderile pot avea o contribuție substanțială la economia locală în multe moduri, avînd în vedere numărul de angajați și colaborarea cu furnizorii locali ; situațiile financiare pot ajuta publicul prin oferirea de informații despre evoluția recentă și tendințele legate de prosperitatea întreprinderii și a sferei activităților acesteia.

Responsabilitatea principală de a întocmi și de a prezenta situațiile financiare ale întreprinderii revine conducerii acesteia. Managerii întreprinderilor sînt interesați și de informațiile cuprinse în situațiile financiare, chiar dacă au acces la informații financiare și de gestiune suplimentare, care ajută la îndeplinirea proceselor de planificare, luare a deciziilor și de control.

## 2.2. Obiectivele situațiilor financiare

Obiectivul situațiilor financiare este de a furniza informații despre entitatea raportoare. Aceste informații se referă la resursele entității, la proveniența acestor resurse, la eficiența cu care conducerea firmei și-a îndeplinit responsabilitățile în utilizarea acestor resurse. IFRS pleacă de la premisa că mulți utilizatori nu au acces decît la informațiile prezentate în situațiile financiare și că, în completarea acestora, pot utiliza orice alte surse de informații generale sau specifice. Alți utilizatori (în afară de investitori și creditorii) pot folosi situațiile financiare pentru informare, dar se precizează explicit că obiectivul raportărilor IFRS nu este de a-i satisface pe acești alți utilizatori.

OMFP 1802/2014 se ferește să ofere o listă explicită a utilizatorilor (spre deosebire de OMFP 3055/2009, în care găseam lista din vechiul *Cadru general*), dar definirea obiectivului situațiilor financiare se face de o manieră asemănătoare celei din IFRS : *obiectivul situațiilor financiare anuale îl constituie furnizarea de informații despre poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie ale unei entități, utile unei categorii largi de utilizatori.*

Conform *Cadrului general*, deciziile economice luate de utilizatorii situațiilor financiare necesită evaluarea perspectivelor entității de a genera numerar sau echivalente ale numerarului. Informațiile se referă la :



- *resursele entității (activ) și la proveniența acestora (pasiv sau, după formularea actuală din Cadrul general, la pretențiile terților față de resursele economice)*

și la

- *performanța financiară a entității*, dată de modificările activelor și ale pasivelor și concretizate în fluxuri care corespund criteriilor de recunoașterea ale cheltuielilor și ale veniturilor.

Pentru furnizarea primei categorii de informații, cea mai utilizată structură a situațiilor financiare o reprezintă **bilanțul**, căruia în IFRS (în traducerea românească) i se spune *situația poziției financiare*, iar în OMFP 123/2016 i se spune *Situația activelor, datoriilor și capitalurilor proprii*. În ceea ce privește performanța, avem :

- contul de profit și pierdere<sup>2</sup> (în IFRS, un document mai cuprinzător se cheamă *situația rezultatului global*) ;

și

- variația fluxurilor de trezorerie.

În primul caz, performanța este măsurată ținând cont de contabilitatea de angajamente (mai vechiul principiu al independenței exercițiilor), în timp ce variația fluxurilor de trezorerie se referă doar la intrările și ieșirile de numerar, fără nici o trimitere la contabilitatea de angajamente. Cele două tipuri de documente sînt complementare și compararea cifrelor furnizate oferă informații foarte utile în aprecierea performanței firmei raportoare.

În acest context, *contabilitatea de angajamente* reflectă efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente asupra activelor și pasivelor în perioadele în care se produc aceste evenimente, chiar dacă încasările și plățile corespunzătoare au loc în alte perioade. Cadrul general (ca, de altfel, majoritatea sistemelor contabile naționale sau regionale) consideră că informațiile obținute prin aplicarea principiilor contabilității de angajamente oferă o bază mai solidă pentru evaluarea performanței trecute și viitoare a entității decît ceea ce poate obține doar din raportarea a încasărilor și a plăților.

În același context, regulile contabile de detaliu stabilite de normele naționale sau internaționale se aplică în condițiile în care entitatea are asigurată continuitatea activității, adică nu are nici intenția și nici obligația de a se lichida sau de a-și reduce semnificativ activitatea în viitorul previzibil.

## 2.3. Caracteristici calitative în întocmirea situațiilor financiare

Caracteristicile calitative sînt atributele care determină utilitatea informației oferite de situațiile financiare. Începînd cu versiunea română din 2011 a IFRS (adică inclusiv în versiunile 2013 și 2015), Cadrul general propune o ierarhizare pe două niveluri a caracteristicilor calitative : fundamentale și suplimentare. În figura 2.1 se găsesc aceste caracteristici, într-o schematizare aproximativă.

2. În OMFP 123/2016, denumirea exactă este *Situația veniturilor și a cheltuielilor*.



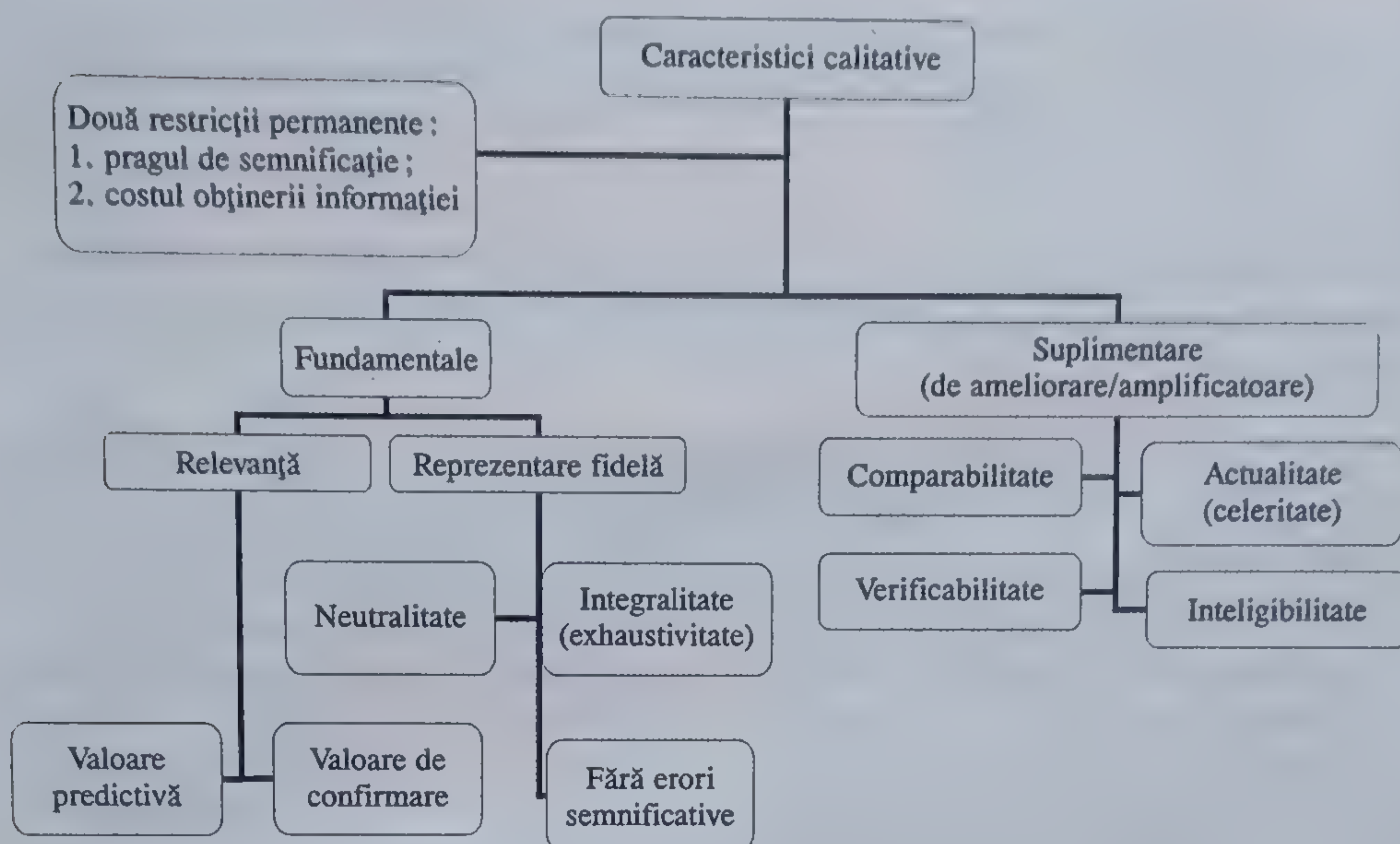


Figura 2.1. Caracteristici calitative în Cadrul conceptual 2015

Aceste caracteristici se regăsesc și în OMFP 1802/2014, unde sînt completate și de cele zece principii contabile prezentate explicit.

Pînă în 2010, lista caracteristicilor calitative nu cuprindea neapărat o ierarhie a acestora și era ceva mai completă (vezi tabelul 2.3). Cele patru caracteristici calitative principale erau: inteligibilitatea, relevanța, credibilitatea și comparabilitatea.

Tabelul 2.3. Caracteristici calitative în Cadrul vechi vs Cadrul nou al IASB

Cadrul conceptual vechi	Cadrul general nou
1) inteligibilitatea	<b>nivelul 1: caracteristici calitative fundamentale:</b>
2) relevanța, cu luarea în considerare a pragului de semnificație;	a) relevanța;
3) credibilitatea, cu cinci componente:	b) reprezentarea exactă (fidelă):
a) reprezentarea fidelă;	– integralitate;
b) prevalența economicului asupra juridicului;	– neutralitate;
c) neutralitatea;	– fără erori;
d) prudența;	<b>nivelul 2: caracteristici calitative suplimentare:</b>
e) integralitatea;	a) comparabilitatea;
4) comparabilitatea.	b) verificabilitatea;
	c) oportunitatea;
	d) inteligibilitatea.

În afară de așezarea diferită și de ierarhizarea caracteristicilor calitative, în noul Cadru general vedem că nu mai apar explicit prevalența economicului asupra juridicului și prudența. Vom regăsi consecințe ale acestor două caracteristici în conținutul efectiv al normelor internaționale. În cele ce urmează, vom descrie aceste caracteristici calitative în conformitate cu OMFP 1802/2014.



### 2.3.1. *Caracteristicile calitative fundamentale*

**Relevanța** este una din caracteristicile care apar în aproape aceeași formă în Cadrul conceptual vechi și în Cadrul general nou. Alături de aceasta vine **reprezentarea exactă**, care cuprinde o parte din formele credibilității, așa cum era aceasta dezvoltată în vechiul Cadru conceptual.

În Cadrul general valabil din 2010, se stabilește și un fel de schemă logică în aplicarea acestor caracteristici calitative fundamentale :

- în primul rând, se identifică un fenomen economic a cărui descriere în situațiile financiare poate fi utilă celor ce folosesc aceste situații ;
- în al doilea rând, se stabilește ce informație privind fenomenul respectiv ar fi cea mai relevantă și ar putea fi reprezentată exact ;
- în al treilea rând, se stabilește dacă informația respectivă este disponibilă și poate fi prezentată fidel.

Dacă la toată această succesiune de întrebări se răspunde afirmativ, atunci procesul prin care se urmărește asigurarea caracteristicilor calitative fundamentale este terminat. Dacă nu, atunci se reia procesul cu următorul tip de informație relevantă.

#### 2.3.1.1. Relevanța informațiilor din situațiile financiare

O calitate esențială a informațiilor furnizate de situațiile financiare este aceea că **ele pot fi ușor înțelese de utilizatori**. În acest scop, se presupune că utilizatorii dispun de cunoștințe suficiente privind desfășurarea afacerilor și a activităților economice, de noțiuni de contabilitate și au dorința de a studia informațiile prezentate cu diligențele cuvenite. Totuși, informațiile asupra unor probleme complexe, care ar trebui incluse în situațiile financiare datorită relevanței lor în luarea deciziilor economice, nu ar trebui excluse doar pe motivul că ar putea fi prea dificil de înțeles pentru anumiți utilizatori.

Informațiile financiare sînt relevante dacă au capacitatea de a ajuta utilizatorii în luarea deciziilor. Această condiție este îndeplinită dacă informațiile financiare au *valoare predictivă*, *valoare de confirmare* sau ambele. Se consideră că o informație are **valoare predictivă** dacă poate fi utilizată ca dată de intrare credibilă în previzionarea indicatorilor viitori de către utilizatori. Asta nu înseamnă că informațiile financiare reprezintă ele însele predicții – ceea ce se furnizează prin situațiile financiare se referă în continuare la trecut –, utilizatorii sînt cei care fac predicții și sînt singurii responsabili pentru acuratețea acestora.

**Valoarea de confirmare** a informațiilor financiare este în strînsă legătură cu valoarea lor predictivă. De exemplu, informațiile privind performanțele actuale servesc pentru realizarea de previziuni ale performanțelor viitoare și pot fi, în același timp, comparate cu previziunile făcute anterior pentru perioada curentă. Toate firmele cotate stabilesc, de exemplu, bugete pentru exercițiul următor, bugete făcute publice și comparate de analiști cu propriile previziuni. Dat fiind faptul că firmele cotate raportează informații în fiecare trimestru, pe măsură ce apar aceste date trimestriale, previziunile pentru exercițiul în curs sînt ajustate pentru a fi aduse cît mai aproape de realitate.

Relevanța are sens în condițiile în care se ține seama de **pragul de semnificație** în prezentarea informațiilor financiare. În acest context, informațiile sînt semnificative dacă absența lor sau prezentarea lor eronată ar putea influența deciziile utilizatorilor. Astfel,



pragul de semnificație este un aspect al relevanței bazat pe natura și/sau pe mărimea elementelor la care se referă informațiile raportate de entitate și depinde de situația particulară a fiecărei entități în parte. În consecință, normele contabile (atât internaționale, cât și naționale) se feresc să recomande un nivel cantitativ al pragului de semnificație.

### 2.3.1.2. Reprezentarea exactă (fidelă)

Se consideră că situațiile financiare anuale descriu fenomenele economice de o manieră exactă, dacă descrierea respectivă este completă, neutră și fără erori.

**Descrierea completă** (integralitatea) presupune includerea în situațiile financiare a tuturor informațiilor necesare pentru ca un utilizator să înțeleagă fenomenul descris, inclusiv explicațiile necesare. De exemplu, pentru elementele de activ, informațiile furnizate cuprind, în afara valorii prezentate în bilanț, o descriere a naturii activelor respective, o detaliere privind costul istoric sau valoarea de bilanț a activului respectiv. Pentru unele elemente, o descriere completă poate să impună explicații privind faptele semnificative referitoare la calitatea și natura elementelor, factorilor și circumstanțelor care ar putea să le afecteze calitatea și natura, și procesul utilizat pentru a determina descrierile numerice.

**Neutralitatea** impune ca selecția și prezentarea informațiilor de publicat să nu sufere influențe, adică să nu apară denaturări, ponderări, accentuări sau manipulări de vreun fel, astfel încât informațiile financiare să fie primite favorabil sau nefavorabil de către utilizatori.

**Reprezentarea fără erori** înseamnă că nu ar trebui să existe erori sau omisiuni în descrierea fenomenelor, iar procedurile create și aplicate pentru a obține informațiile raportate sînt și ele fără erori.

### 2.3.2. Caracteristicile calitative suplimentare

Relevanța și reprezentarea exactă pot fi amplificate de alte patru caracteristici calitative: comparabilitatea, verificabilitatea, oportunitatea și inteligibilitatea. Aceste caracteristici suplimentare (sau amplificatoare, sau auxiliare, după cum se traduce din engleză formula *enhancing qualitative characteristics*) trebuie maximizate în măsura în care acest lucru este posibil. Totuși, caracteristicile calitative amplificatoare (individual sau în grup) nu pot face informațiile utile dacă respectivele informații sînt irelevante sau nu sînt reprezentate exact.

#### 2.3.2.1. Comparabilitatea

Una dintre acțiunile curente ale unui utilizator de situații financiare poate fi compararea informațiilor furnizate de entități pentru perioade diferite (comparații în timp), dar și compararea indicatorilor aferenți mai multor entități. Din normele contabile aflăm definiția comparabilității: este una dintre caracteristicile calitative care permite utilizatorilor să identifice și să înțeleagă similitudinile și diferențele dintre elemente. Spre deosebire de celelalte caracteristici calitative, comparabilitatea presupune existența a cel puțin două serii de date, în timp sau în spațiu.



Cifrele sînt comparabile dacă metodele contabile și de raportare financiară sînt aplicate în mod consecvent de la o perioadă la alta. *Consecvența*, deși este legată de comparabilitate, nu este identică cu aceasta. Comparabilitatea este scopul; consecvența ajută la atingerea acestui scop.

De asemenea, din norma contabilă aflăm că prin comparabilitate nu trebuie să înțelegem uniformitate. Pentru ca informațiile să fie comparabile, aspectele similare ca natură trebuie să fie prezentate similar, iar aspectele diferite trebuie să fie prezentate diferit.

Prin comparabilitate, ne așteptăm ca reprezentarea relevantă a unui fenomen să se facă la fel de către aceeași entitate în perioade diferite, precum și de către entități diferite. Existența mai multor metode alternative pentru reprezentarea aceluiași fenomen diminuează comparabilitatea.

Dacă există situații care să conducă la apariția de date contabile necomparabile de la un exercițiu la altul, este necesar ca situațiile financiare să conțină toate detaliile privind sursele acestor diferențe și efectele lor asupra comparabilității. Această caracteristică a comparabilității este realizată practic de maniere puțin diferite în OMFP 1802/2014 față de IFRS. Astfel, în normele contabile românești intervine principiul intangibilității bilanțului, care afirmă că un set de situații financiare, odată făcute publice, nu mai poate fi modificat. De aici rezultă că descoperirea unei erori ulterior publicării situațiilor financiare ori schimbarea metodei la trecerea de la un exercițiu financiar la altul nu vor conduce la corectarea cifrelor din bilanțul și din contul de profit și pierdere pe anul precedent, ci doar la precizări în anexe. Astfel, dacă în octombrie 2016 se descoperă o eroare din 2015, atunci bilanțul și contul de profit și pierdere pe 2016 vor avea coloana de cifre comparative pe 2015 identică cu cea din situațiile financiare pe 2015, adică cea eronată. Dimpotrivă, în IFRS, corectarea unei astfel de erori (la fel ca schimbarea politicilor contabile) ne obligă la prezentarea în 2016 a cifrelor corectate pe 2015. Se ajunge astfel la situația în care cifrele comparative pe 2015 din situațiile financiare pe 2016 să nu fie identice cu cifrele publicate pentru 2015 în situațiile financiare pe 2015. Dacă diferențele sînt semnificative, acest fapt poate afecta calculul unor indicatori de analiză a evoluției firmelor.

Nevoia de comparabilitate nu trebuie confundată cu simpla uniformitate și nu trebuie lăsată să devină un impediment în introducerea de standarde de contabilitate îmbunătățite. Nu este indicat pentru o întreprindere să continue evidențierea în contabilitate în aceeași manieră pentru o tranzacție sau pentru un alt eveniment, dacă metoda adoptată nu menține caracteristicile calitative de relevanță și credibilitate. Nu este indicat pentru o întreprindere nici să își lase politicile contabile neschimbate atunci cînd există alternative mai relevante și credibile.

Deoarece utilizatorii doresc să compare poziția financiară, performanța și modificările poziției financiare a unei întreprinderi în timp, este important ca situațiile financiare să releve informații corespunzătoare pentru perioadele precedente.

#### 2.3.2.2. Verificabilitatea

Conform OMFP 1802/2014, *verificabilitatea* este caracteristica prin care observatori independenți, diferiți și în cunoștință de cauză ar putea ajunge la un consens cu privire la faptul că o anumită descriere este o reprezentare exactă. Astfel, verificabilitatea ajută în a asigura utilizatorii că informațiile reprezintă exact fenomenele economice pe care își propun să le reprezinte. Verificarea poate fi directă sau indirectă. *Verificarea directă* se



referă la verificarea unei valori sau a altor reprezentări prin observare directă, de exemplu, prin numărarea banilor. *Verificarea indirectă* se referă la verificarea intrărilor pentru un model, o formulă sau o altă tehnică și la recalcularea rezultatelor prin utilizarea aceleiași metodologii. Un exemplu îl reprezintă verificarea valorilor contabile ale stocurilor prin verificarea intrărilor (cantități și costuri) și prin recalcularea stocurilor finale prin utilizarea acelorași ipoteze privind fluxul costurilor (de exemplu, utilizarea metodei primul intrat, primul ieșit). În unele cazuri, se poate să nu fie posibilă verificarea unor explicații și informații cu caracter previzional pînă într-o perioadă viitoare sau chiar deloc.

### 2.3.2.3. Oportunitatea/Celeritatea

Informațiile financiare trebuie să fie accesibile utilizatorilor cît mai repede, astfel încît aceștia să poată lua deciziile potrivite la timp. Cu cît informația este mai veche, cu atît ea este mai puțin utilă. În acest sens, regulile stabilite de normele contabile sînt completate cu cele impuse de organismele care reglementează activitatea la bursele de valori (în România, legea 297/2001 privind piața de capital, modificată) și care solicită furnizarea de informații previzionale (buget cel puțin pe exercițiul care urmează), de informații trimestriale (în cel mult 60 de zile de la închiderea trimestrului raportat), de informații anuale preliminare (cam în 2 luni de la închiderea exercițiului) și, în final, de informații anuale complete și auditate care, de regulă, nu se publică mai tîrziu de 4 luni de la închiderea exercițiului pentru care sînt întocmite.

În acest sens, putem comenta reglementarea românească (legea contabilității nr. 82/1991), prin care se stabilesc termene destul de lungi pentru depunerea situațiilor financiare :

- 150 de zile pentru situațiile financiare individuale ale societăților comerciale, societăților/companiilor naționale, regiilor autonome, institutelor naționale de cercetare-dezvoltare, subunităților fără personalitate juridică din România care aparțin unor persoane juridice cu sediul în străinătate ;
- 120 de zile pentru situațiile financiare ale celorlalte persoane juridice.
- nu mai tîrziu de 8 luni de la încheierea exercițiului financiar, pentru situațiile financiare consolidate.

Aceste termene, îndeosebi cel de 8 luni pentru situațiile financiare consolidate, sînt destul de îndepărtate de data închiderii, deci informația furnizată s-ar putea să nu îndeplinească întru totul cerința de celeritate. Multe firme aleg însă un termen de raportare mai apropiat de data închiderii. De exemplu, din cele 35 de firme românești cotate care au publicat situații financiare consolidate pentru exercițiul încheiat la 31.12.2014, doar 6 au așteptat să treacă 8 luni pînă la publicare – celelalte au făcut acest lucru mult mai repede (4-5 luni de la închiderea exercițiului).

### 2.3.2.4. Inteligibilitatea

În norma contabilă se precizează că **inteligibilitatea** este asigurată dacă informațiile contabile (financiare) sînt clasificate, caracterizate și prezentate în mod clar și concis. Această regulă este valabilă chiar în cazul fenomenelor complexe și dificil de explicat și de prezentat. Astfel, prezentarea rapoartelor financiare trebuie astfel efectuată încît să



permite înțelegerea de către diferitele categorii de utilizatori a informațiilor cuprinse în acestea.

Pentru ca informația să fie inteligibilă, este nevoie totuși ca utilizatorii să aibă cunoștințe rezonabile de economie și de afaceri și să studieze și analizeze cu atenție informația primită.

### 2.3.3. *Limite ce privesc informația relevantă și exactă*

În figura 2.1 (de mai sus), prezentarea caracteristicilor calitative este însoțită de două restricții permanente: pragul de semnificație și costul obținerii informației.

Costurile impuse de obținerea și publicarea informațiilor financiare trebuie să fie justificate de avantajele pe care le procură aceste informații utilizatorilor și entității raportoare. Cadrul general arată că aceste costuri sînt suportate astfel:

- de către firmele raportoare – cea mai mare parte a efortului în direcția obținerii informației le aparține;
- de către utilizatori, prin scăderea randamentelor investițiilor lor, precum și prin eforturile de analiză și interpretare a informației disponibile; de asemenea, dacă informația nu este disponibilă în situațiile financiare, atunci utilizatorii trebuie să o găsească în altă parte, ceea ce presupune costuri.

Situațiile financiare oferă o foarte largă paletă de informații financiare, fie ca urmare a obligației impuse de norme, fie voluntar. Cu toate acestea, nu toți utilizatorii trebuie să se aștepte să găsească tot ceea ce-i interesează în situațiile financiare.

## 2.4. Despre traducerea în română a IFRS

(Re)orientarea contabilității românești către normele internaționale, la sfîrșitul anilor 1990, a făcut necesare eforturi importante de adaptare a contabililor români la reglementări provenind dintr-un mediu cultural/economic/financiar/social/de business (foarte) diferit de cel românesc<sup>3</sup>. Una dintre problemele care se puneau era că mediul anglo-saxon care a dat naștere unor norme contabile orientate spre piețele financiare și provenite dintr-o filosofie specifică erau îndepărtate nu numai de realitățile din România, ci și de modelele economice și culturale din multe alte țări europene continentale. Această stare de lucruri a creat dificultăți pentru profesia contabilă din România (practicieni, formatori, auditori, directori financiari) în înțelegerea și aplicarea întocmai a normelor internaționale. Dacă la început părea că noua paradigmă o să poată fi asimilată relativ ușor, așa cum s-a întîmplat cu normele contabile venite pe filieră francofonă la începutul anilor 1990, s-a dovedit destul de repede că lucrurile sînt mai greu de pătruns și că timpul necesar pentru asimilarea IAS/IFRS va fi mai lung și va presupune nu doar eforturi de învățare a tehnicilor specifice, ci și înțelegerea și însușirea unor elemente culturale anglo-saxone. La modul general, reformele contabilității din țările ex-comuniste au urmat linii generale comune,

3. Acest subcapitol reprezintă o versiune actualizată și limitată în limba română a textului Istrate, C. (2015), *On the translation in Romanian of IAS/IFRS*, din vol. 20 al *Procedia Economics and Finance* (pp. 308-315).



dar au avut și numeroase particularități determinate de culturile locale și de condițiile economice, financiare, sociale specifice.

Un sprijin important în favoarea normelor internaționale vine din partea marilor firme de contabilitate și audit, familiarizate cu contabilitatea anglo-saxonă și care au găsit în implementarea IFRS o ocazie excelentă de a-și dezvolta afacerile în țările europene continentale. De fapt, putem aprecia că, printre cei mai importanți beneficiari ai generalizării IFRS în Europa și în lume, se numără și furnizorii de servicii de contabilitate, de consultanță și de audit cu origini sau cu experiențe semnificative în țările anglo-saxone.

Odată cu aplicarea generalizată a IFRS în Europa, dar și în multe alte state din lume, s-a crezut că se va ajunge la o comparabilitate perfectă a situațiilor financiare provenite din diverse țări, dar aplicând aceleași reguli contabile și de raportare financiară. Foarte repede însă, luări de poziție ale unor autori mai sceptici, confirmate ulterior de studii empirice, au dovedit că mult dorita comparabilitate s-a realizat într-o măsură mai mică decât se spera. Un autor consacrat și prolific în domeniul clasificării sistemelor contabile – Christopher Nobes – se întreba în 2006, oarecum îngrijorat pentru viitorul subiectului său preferat de cercetare, în ce măsură vor supraviețui diferențele dintre contabilitățile țărilor din UE după 2005. Răspunsul pe care ni-l propune este unul foarte tranșant – diferențele se mențin, chiar în condițiile aplicării unui referențial comun. Astfel, Nobes (2006) identifică opt surse de diferențe între raportările financiare venite din diversele state care aplică IFRS<sup>4</sup>. Printre acestea avem și traducerea din engleză<sup>5</sup> – există riscul ca în urma traducerii să se schimbe puțin ori chiar să se piardă sensul inițial al unor reguli.

### 2.4.1. Traduceri oficiale ale IFRS

Organismul responsabil cu finanțarea producerii normelor internaționale (IFRS Foundation) are o politică a traducerilor autorizate ale normelor în limbi diferite de engleză. Această politică are ca scop asigurarea unor versiune de înaltă calitate<sup>6</sup> în toate limbile destinație. Pentru aceasta, fundația stabilește că traducerea se face în doi pași<sup>7</sup>:

- traducerea propriu-zisă, pentru care se recomandă traducători profesioniști și cu folosirea unui soft (CAT – Computer Assisted Translation) pentru asigurarea coerenței în traducerea diferitelor standarde în care apar aceleași elemente de tradus;

și

- revizuirea traducerii de către o comisie de experți în raportări financiare și care dovedesc, în plus, o foarte bună cunoaștere a limbii engleze.

4. Nobes, C. (2006), „The survival of international differences under IFRS: toward a research agenda”, *Accounting and Business Research*, 36, 3, 233-145.

5. Celelalte 7 surse de diferențe se referă la: aplicarea de versiuni diferite ale IFRS, în funcție de data închiderii; inexistența regulilor IFRS pentru unele probleme contabile; opțiunile multiple oferite de IFRS în tratarea unor situații; unele criterii și definiții care lasă loc la interpretări; necesitatea efectuării foarte multor estimări; excepțiile și derogările permise de IFRS 1 cu ocazia aplicării pentru prima dată a normelor internaționale; implementarea imperfectă a IFRS.

6. Formula de înaltă calitate apare destul de frecvent în documentele IASB și în justificările aplicării normelor internaționale. Pare să fie un fel de instrument de marketing.

7. *Translation, Adoption & Copyright Policy*, <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Global-convergence/Adoption-and-copyright/Documents/Translation-Adoption-Copyright-Policy-August-2013.pdf>



Fundația IFRS nu susține decît o singură traducere într-o limbă, pentru a se asigura că toți utilizatorii înțeleg regulile la fel. Pentru ca mesajul IFRS să fie transmis fidel în limbile de destinație, singurele adaptări pe care le permite Fundația sînt cele gramaticale și de sintaxă și doar dacă au ca efect îmbunătățirea lizibilității textului.

Activitatea de traducere a IFRS Foundation a fost dublată de Comisia Europeană care, prin eforturi proprii, a publicat versiuni ale IFRS în toate limbile Uniunii. Pentru a avea putere formală în UE, aceste traduceri au fost publicate în Jurnalul Oficial al Uniunii. Textele propuse de Comisia Europeană nu cuprind totuși tot ceea ce a publicat IASB, ci doar conținutul propriu-zis al normelor – se lasă deoparte multe anexe, bazele pentru concluzii, o parte din exemple, cadrul conceptual general al raportărilor financiare. În acest fel, putem ajunge la două traduceri ale aceluiași text: o traducere a Comisiei Europene și o alta girată direct de IFRS Foundation și realizată (în cazul României) prin grija organizației profesiei contabile (CECCAR).

Putem presupune că multe dintre dificultățile legate de traducerea în limba română a IFRS sînt depășite de cei care trebuie să le aplice, prin folosirea directă a versiunii engleze, în măsura în care persoanele responsabile cu implementarea IFRS au cunoștințe solide de engleză contabilă.

#### 2.4.2. *Limba engleză – lingua franca în afacerile internaționale*

Engleza nu este doar limba în care se produce versiunea originală și oficială a normelor internaționale, ci și limba în care se prezintă foarte multe rapoarte anuale ale unor firme cotate, dar care provin din țări și teritorii unde limbile locale sînt altele. Și în acest context apar dificultăți de traducere, de această dată limba engleză fiind limba de destinație. Traducerile în engleză ale rapoartelor financiare întocmite de firme străine pot fi mai greu de citit pentru englezii nativi, ca urmare a calității traducerii sau a dificultăților în a găsi echivalentele corecte ale termenilor de tradus<sup>8</sup>.

#### 2.4.3. *Elemente privind dificultățile de traducere în contabilitatea internațională*

Traducerea textelor contabile dintr-o limbă în alta (și dificultățile aferente) reprezintă o preocupare pentru unii autori cu mult înainte de a se pune serios problema versiunilor în diferite limbi ale IFRS. Începînd cu italiana lui Luca Pacioli (1494) – tradus în toate limbile importante ale epocii timp de cîteva sute de ani – și pînă la engleza afacerilor și a raportărilor financiare de astăzi, s-au depus eforturi importante și s-au creat proceduri pentru traduceri reușite de texte contabile. Belkaoui (1984) constată că apartenența contabililor la grupuri lingvistice diferite îi face pe aceștia să utilizeze coduri lingvistice diferite, ceea ce poate conduce la a atribui sensuri diferite unor concepte și reguli contabile<sup>9</sup>. Este probabil ca, uneori, în limba destinație a traducerii să nu existe echivalente exacte a ceea ce se dorește tradus. Walton (2015) constată că, dacă se ia un termen în

8. Jeanjean, T.; Lesage, C., Stolowy, H. (2010), „Why do you speak English (in your annual report)?”, *The International Journal of Accounting*, 45 (2), pp. 200-223.

9. Belkaoui, A. (1984), „A Test of the Linguistic Relativism in Accounting”, *Canadian Journal of Administrative Sciences/Revue Canadienne des Sciences de l'Administration*, 1, 2, pp. 238-255.



engleză din IFRS și se traduce în franceză sau în germană și dacă, mai departe, se dorește retraducerea lui în engleză, nu este deloc sigur că se va obține același termen englez<sup>10</sup>.

Ca urmare a diferențelor culturale și a evoluției diferite a economiei, a limbii, este improbabil ca în urma traducerii să se obțină echivalențe perfecte între limbile implicate – în acest context trebuie conștientizat ce se pierde și ce se câștigă de pe urma traducerii. Sunder (2011) apreciază că este imposibil să se găsească fraze și cuvinte care să permită traducerea exactă a originalului englez<sup>11</sup>. Baskerville & Evans (2011) publică un studiu în care analizează răspunsurile date la un chestionar privind traducerea de către autori și traducători ale unor texte privind IFRS din engleză în alte limbi; principalele șase concluzii ale celor două autoare sînt următoarele<sup>12</sup>:

- traducerile nu sînt imposibile – dacă apar probleme, există posibilități de a le surmonta;
- nu se poate ajunge la o echivalență exactă prin traduceri;
- problemele pot apărea din motiv de structură diferită a limbilor;
- este probabil ca problemele apărute și soluțiile găsite să fie diferite, în funcție de grupurile de limbi implicate;
- traducerile avizate de IFRS Foundation pot să nu coincidă cu cele produse de Comisia Europeană;
- există riscul ca traducătorul să nu sesizeze exact înțelesul avut în vedere de standard în versiunea sa originală.

Prima versiune românească a IAS a fost publicată în 2000, ca urmare a eforturilor unui grup de lucru condus de un reprezentant al ICAS<sup>13</sup>. A urmat o nouă versiune în 2002, după care versiunile românești s-au succedat anual sau o dată la doi ani, ultima publicată pe hîrtie, prin grija CECCAR, fiind, la data redactării acestui text, cea din 2015.

O situație particulară este dată de traducerea unui paragraf din IAS 16, unde ni se pare că englezescul *unless* (în franceză *sauf*) a fost tradus în românește prin *numai dacă*, ceea ce nu corespunde întru totul mesajului pe care vrea să-l transmită normalizatorul. Este vorba despre paragraful 24 din IAS 16, care stabilește o regulă de evaluare contabilă a activelor corporale dobîndite prin schimb. Am urmărit traducerea acestui paragraf și în versiuni românești anterioare și pînă acum am găsit același text, pe care îl considerăm greșit. Imobilizările nu se limitează însă la cele corporale. Din fericire, există norme distincte pentru alte categorii de imobilizări și normele respective conțin același gen de regulă pentru bunurile date/obținute la schimb. În tabelul 2.4 vom pune alături formulările din IAS 16, IAS 38 și IAS 40. Din comparația celor trei texte, care în engleză au același *unless* și în franceză același *sauf*, vedem că traducerile propuse de IAS 38 și de IAS 40 sînt corecte – deși nu sînt identice<sup>14</sup> – și că fraza toată din IAS 16 nu prea are sens în limba română.

10. Walton, P. (2015), „IFRS in Europe – An Obersever’s Perspective of the Next 10 Years”, *Accounting in Europe*, 12, 2, pp. 135-151.

11. Sunder, S. (2011) „IFRS Monopoly: the Pied Piper of Financial Reporting”, *Accounting and Business Research*, 41, 3, pp. 291-306.

12. Baskerville, R., Evans, L. (2011), *The darkening glass: issues for translation of IFRS*, [https://www.icas.com/\\_\\_data/assets/pdf\\_file/0004/10588/11-The-Darkening-Glass-Issues-for-Translation-of-IFRS-ICAS.pdf](https://www.icas.com/__data/assets/pdf_file/0004/10588/11-The-Darkening-Glass-Issues-for-Translation-of-IFRS-ICAS.pdf) (consultat pe 15.11.2015).

13. Institute of Chartered Accountants of Scotland.

14. Aici nu pare să se fi folosit instrumentul informatic propus de IFRS Foundation (CAT – Computer Assisted Translation) care ar fi asigurat traduceri identice pentru formule identice ori, dacă s-a folosit, nu a putut rezolva această problemă.



**Tabelul 2.4.** Regula de evaluare a schimburilor de active imobilizate, în trei standarde (sursa – versiunea consolidată a IAS publicată de Comisia Europeană în noiembrie 2015)

Standardul	IAS 16	IAS 38	IAS 40
Paragraful	24	45	27
Textul	Costul unui astfel de element de imobilizări corporale este evaluat la valoarea justă numai dacă (a) tranzacția de schimb nu are conținut comercial sau (b) nici valoarea justă a activului primit, nici a celui cedat nu se pot evalua în mod fiabil.	Costul unei astfel de imobilizări necorporale este evaluat la valoarea justă, cu excepția cazurilor în care (a) tranzacția de schimb nu are conținut comercial sau (b) nu poate fi evaluată fiabil nici valoarea justă a activului primit, nici cea a activului cedat.	Costul unei astfel de investiții imobiliare este evaluat la valoarea justă, cu excepția situației în care (a) tranzacția de schimb nu are conținut comercial sau (b) nici valoarea justă a activului primit și nici cea a activului cedat nu pot fi evaluate credibil.

#### 2.4.4. Cîțiva termeni pentru care propunem traduceri ușor diferite de cele din norme

Traducerile oficiale ale IFRS în limba română s-au efectuat de o manieră care să nu se îndepărteze prea mult de original. Este motivul pentru care în versiunile românești ale IFRS nu găsim termeni contabili consacrați precum *bilanț*, *activ*, *pasiv*, *cont de profit și pierdere* etc. Traducătorii au propus termeni noi, care, în opinia lor, reflectă mai fidel conținutul noțiunii din engleză. Astfel, putem să propunem un soi de glosar de termeni în care să alăturăm termenului englez (alături de cei francezi și, eventual, din alte limbi ale UE), cel tradus oficial și cel care ni se pare nouă mai potrivit pentru limba română (tabelul 2.5).

**Tabelul 2.5.** Traduceri ale unor termeni din IFRS

Termenul în engleză	Norma	Traducerea română (CECCAR, 2015)	Traducerea română (Comisia Europeană, 2016)	Termenul pe care îl propunem
Economic resources and claims	Cadrul conceptual, par. OB 13	resurse economice și pretenții	–	resurse economice și drepturi asupra acestora (resurse economice și proveniența acestora)
statement of financial position	IAS 1, par. 10	situația poziției financiare	situația poziției financiare	bilanț



tax expense	IAS 1, par. 82	cheltuiala cu impozitul	cheltuiala cu impozitul	cheltuiala cu impozitul pe profit
tax base	IAS 12, par. 7	baza fiscală	baza fiscală	valoarea fiscală
current tax and deferred tax shall be recognised outside profit or loss	IAS 12, par. 61A	impozitul curent și impozitul amânat trebuie să fie recunoscute în afara profitului sau pierderii	impozitul curent și impozitul amânat trebuie să fie recunoscute în afara profitului sau pierderii	impozitul curent și impozitul amânat nu trebuie recunoscute la venituri sau la cheltuieli
a numerical reconciliation between the average effective tax rate and the applicable tax rate	IAS 12, par. 81	o reconciliere numerică între rata de impozitare medie în vigoare și rata de impozitare aplicabilă	o reconciliere numerică între rata de impozitare medie în vigoare și rata de impozitare aplicabilă	o reconciliere între cota efectivă de impozit și cota legală
contingent rent	IAS 17, par. 4	chiria contingentă	chiria contingentă	chiria eventuală (condiționată)
excess of the carrying amount of the qualifying asset over recoverable amount	IAS 23, par. 16	surplusul valorii contabile a unui activ cu ciclu lung de producție peste valoarea recuperabilă	surplusul valorii contabile a unui activ cu ciclu lung de producție peste valoarea recuperabilă	valoarea recuperabilă a unui activ mai mică decât valoarea sa contabilă
corporate assets	IAS 36, par. 100	active corporative	active corporative	active suport (după modelul francez)
contingent liability and contingent assets	IAS 37, par. 10	datorii contingente și active contingente	datorii contingente și active contingente	angajamente și drepturi eventuale
onerous contracts	IAS 37, par. 66	contracte cu titlu oneros	contracte oneroase	contracte deficitare (după traducerea franceză)
revaluation model	IAS 16, par. 31 ; IAS 38, par. 75	modelul de reevaluare	modelul de reevaluare	modelul reevaluării (modelul valorii juste)
non-controlling interest	IFRS 3, anexa A	interese care nu controlează	interese minoritare	interese minoritare
joint operation	IFRS 11, par. 20	operațiuni în participație	exploatare în participație	activități comune, asocieri în participație
joint venture	IFRS 11, par. 24	asociere în participație	asociere în participație	co-întreprindere



## 2.5. Relația generală dintre contabilitatea curentă și raportările financiare

IAS/IFRS se referă cu prioritate la maniera în care se prezintă informația în situațiile financiare și mai puțin la contabilitatea curentă a entităților – înțelegem de aici că, din punctul de vedere al raportării financiare, nu este foarte important cum se ține contabilitatea, ci cum se prezintă informația în situațiile financiare. Sigur că o informație de calitate rezultă dintr-o contabilitate bine organizată și condusă, dar IFRS au vocația de a se aplica într-o multitudine de contexte, ceea ce poate duce la maniere diferite de ținere a contabilității curente. O astfel de tendință, deși la o scară mult mai redusă, se observă și în România: din 2002 până în 2014 inclusiv, actul normativ prin care se aprobau reglementările contabile cuprindea în titlu fie formularea *reglementări armonizate cu directivele europene* (OMFP 306/2002), fie formularea *reglementări contabile conforme cu directivele europene* (OMFP 1752/2005 și OMFP 3055/2009). Reglementarea actuală (OMFP 1802/2014) are în denumire formula *reglementări contabile privind situațiile financiare anuale*, ceea ce ne-ar putea sugera că, și aici, accentul cade nu neapărat pe tehnica de ținere a contabilității curente, ci pe maniera în care informația este prezentată în situațiile financiare. În România, îndelungata practică a folosirii conturilor dintr-un plan de conturi obligatoriu propus de normalizator (inclusiv regulile de detaliu pentru utilizarea acestor conturi), precum și formatele comune obligatorii ale situațiilor financiare, au efecte importante asupra Ținerii contabilității și asigură o anumită uniformizare a modului în care se contabilizează și se raportează tranzacțiile. La această uniformizare contribuie, în același timp, și programele informatice de contabilitate folosite de multe entități românești și care oferă, adeseori, soluții tehnice gata pregătite și care, astfel, sînt utilizate de aproape toți clienții furnizorilor softurilor respective.

Știm că, în IFRS, unele reguli de recunoaștere, evaluare și prezentare a informației diferă semnificativ de cele folosite în reglementările naționale (deși apar din ce în ce mai multe compatibilități între cele două seturi de referențiale). În anumite situații, la asigurarea unei prezentări corecte a informației financiare în IFRS se poate ajunge și prin păstrarea manierei în care se făcea contabilizarea după normele naționale. În acest context, în capitolele care urmează, vom puncta cîteva situații în care aplicarea unor norme *vechi* să poată fi menținută, cu condiția ca, la întocmirea situațiilor financiare, informația de prezentat să fie recompusă din soldurile mai multor conturi. Ne vom referi astfel la subvențiile pentru investiții, la evaluarea stocurilor în bilanț, la deprecierea activelor, la leasing financiar/operațional, la TVA neexigibilă, la unele venituri/cheltuieli în avans, la variația stocurilor, la schimburi de active etc.



### Capitolul 3

## Principii contabile explicite din normele contabile românești

Lista principiilor contabile prezente explicit în normele românești a evoluat de la șase principii (HG 704/1993) până la zece principii (OMFP 1802/2014) – vezi tabelul 3.1.

**Tabelul 3.1. Evoluția ordinii și a denumirii principiilor contabile explicite în reglementările românești**

<b>OMFP 1802/2014</b>	<b>OMFP 3055/2009</b>	<b>OMFP 1752/2005</b>	<b>OMFP 306/2002</b>	<b>OMFP 94/2001</b>	<b>HG 704/1993</b>
1. Continuitatea activității	1. Continuitatea activității	1. Continuitatea activității	1. Continuitatea activității	1. Continuitatea activității	3. Continuitatea activității
2. Permanența metodelor	2. Permanența metodelor	2. Permanența metodelor	2. Permanența metodelor	2. Permanența metodelor	2. Permanența metodelor
3. Prudența	3. Prudența	3. Prudența	3. Prudența	3. Prudența	1. Prudența
4. Contabilitatea de angajamente	4. Independența exercițiilor	4. Independența exercițiilor	4. Independența exercițiilor	4. Independența exercițiilor	4. Independența exercițiului
5. Intangibilitatea	6. Intangibilitatea	6. Intangibilitatea	6. Intangibilitatea	6. Intangibilitatea	5. Intangibilitatea bilanțului de deschidere
6. Evaluarea separată a elementelor de activ și de datorii	5. Evaluarea separată a elementelor de activ și de datorii	5. Evaluarea separată a elementelor de activ și de datorii	5. Evaluarea separată a elementelor de activ și de datorii	5. Evaluarea separată a elementelor de activ și de datorii	–
7. Necompensare	7. Necompensare	7. Necompensare	7. Necompensare	7. Necompensare	6. Necompensare
8. Contabilitatea și prezentarea elementelor din bilanț și din contul de					



profit și pierdere ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al angajamentu- lui în cauză	8. Prevalența economicului asupra juridicului	8. Prevalența economicului asupra juridicului	-	8. Prevalența economicului asupra juridicului	-
9. Evaluarea la cost de achiziție sau de producție	-	-	-	-	-
10. Pragul de semnificație	9. Pragul de semnificație	9. Pragul de semnificație		9. Pragul de semnificație	

De-a lungul timpului, conținutul acestor principii a rămas cam același. Printre aceste principii, unele se invocă îndeosebi la întocmirea situațiilor financiare, altele trebuie avute în vedere atît la raportare, cît și în alte momente ale lucrărilor de contabilitate mai mult sau mai puțin curentă. Principalele consecințe ale aplicării principiilor contabile în întocmirea și prezentarea situațiilor financiare vor fi dezvoltate în subcapitolele care urmează. În măsura în care considerăm că este semnificativ, vom face și o paralelă cu regulile similare din IFRS<sup>1</sup>.

### 3.1. Principiul continuității activității

La întocmirea situațiilor financiare (a documentelor contabile de sinteză), firma trebuie să facă o declarație privind perspectiva continuării activității într-un viitor previzibil. Se poate ca administratorul firmei să considere că această premisă nu este asigurată și atunci va trebui să dea explicații în acest sens. Cei mai mulți responsabili care au o astfel de obligație sînt foarte optimiști și declară că se asigură continuitatea ; acest gen de optimism este valabil chiar în cazul multor firme în insolvență ori ale căror capitaluri proprii sînt negative<sup>2</sup>. Formularea oficială din OMFP 1802/2014 este : „Entitatea își va continua în mod normal funcționarea, fără a intra în stare de lichidare ori de reducere semnificativă a activității”.

Continuitatea justifică multe proceduri contabile : amortizare, repartizarea unor cheltuieli/venituri în avans, estimări privind ajustările și provizioanele, evaluarea la o valoare de inventar diferită de ceea ce s-ar întîmpla dacă nu s-ar asigura continuitatea, clasificarea activelor/datoriilor pe termen lung/scurt. În fața optimismului conducerilor firmelor care publică situații financiare, este sarcina auditorului (acolo unde poate interveni) să aprecieze măsura în care firma are șanse de a-și continua activitatea.

1. Am preluat aici și am dezvoltat aceeași temă tratată și în *Contabilitatea nu-i doar pentru contabili !*, publicată în 2009, la Editura Universul Juridic din București.
2. Este de-ajuns să se intre, de exemplu, pe site-ul Bursei de Valori București, să se selecteze unele firme cu probleme financiare grave (insolvență sau capitaluri proprii negative) și să se intre în rapoartele lor financiare pe ultimul exercițiu. Vom avea surpriza să constatăm că se declară mereu, de către conducere, că nu sînt probleme cu continuitatea activității.



Entitățile nu vor întocmi situațiile financiare anuale pe baza principiului continuității activității dacă organele de conducere stabilesc, după data bilanțului, fie că intenționează să lichideze entitatea sau să înceteze activitatea acesteia, fie că nu există nici o altă variantă realistă în afara acestora. Dacă administratorii unei entități au luat cunoștință de unele elemente de nesiguranță legate de anumite evenimente care pot duce la incapacitatea acesteia de a-și continua activitatea, aceste elemente trebuie prezentate în notele explicative.

Entitățile aflate în lichidare prezintă acest fapt în declarația ce însoțește situațiile financiare anuale. În scopul prezentării bilanțului, acestea procedează la reclasificarea creanțelor pe termen lung în creanțe pe termen scurt, respectiv a datoriilor pe termen lung în datorii pe termen scurt.

### 3.2. Principiul permanenței metodelor

Comparabilitatea în timp a informației contabile/financiare este esențială pentru analiza corectă a entităților raportoare. Asigurarea comparabilității se realizează și prin permanența metodelor folosite în contabilitatea curentă și în raportarea financiară. Altfel, informația nu ar mai fi neutră și utilizatorii s-ar putea înșela în deciziile luate.

Metodele a căror aplicare trebuie să fie consecventă se referă îndeosebi la evaluarea activelor și a datoriilor, la clasificarea lor, la estimările necesare la închidere sau în alte momente ori la formatele situațiilor financiare.

În anumite condiții, este permisă schimbarea metodelor reținute în contabilitate, atunci când noua metodă este impusă de o nouă reglementare sau când firma își schimbă profilul (intră într-un grup sau se cotează pe o piață financiară sau se retrage de pe o astfel de piață).

Un eveniment important care obligă la schimbarea metodelor, cu efecte semnificative asupra situațiilor financiare, este trecerea de la un referențial contabil la altul. Cel mai bun exemplu pentru situația României îl reprezintă aplicarea obligatorie a IFRS în situațiile financiare individuale ale firmelor românești cotate pe segmentul *pieță reglementată* al Bursei de Valori București (BVB). Impactul renunțării la normele românești (conforme cu directivele europene), în favoarea normelor internaționale (așa cum sînt ele aprobate de UE) a fost important. Mai multe studii au analizat efectele cifrice ale trecerii la IFRS<sup>3</sup> și au ajuns la concluzia că schimbarea metodelor contabile a condus la o scădere semnificativă a rezultatelor raportate și a indicatorilor de rentabilitate. Pe de altă parte, în ceea ce privește alegerile contabile în situațiile în care IFRS permit două sau mai multe variante, se constată o persistență semnificativă la nivelul firmelor românești obligate să treacă la IFRS în 2012 – sînt foarte puține schimbări față de politicile reținute înainte.

3. Reținem două dintre acestea: Săcărin, M., „Impactul adoptării pentru prima dată a IFRS de către societățile nefinanciare cotate la Bursa de Valori București”, *Audit financiar*, 12, 1, pp. 46-54 și Istrate, C., „Impact of IFRS on the accounting numbers of Romanian listed companies”, *Accounting and Management Information Systems*, 13, 3, pp. 466-491.



### 3.3. Principiul prudenței

Prudența contabilă reprezintă un principiu ale cărui consecințe sînt, uneori, greu de înțeles și de acceptat de unii utilizatori (îndeosebi de către cei care doresc recuperarea cît mai rapidă, prin dividende, a investiției). De-a lungul istoriei, s-a dovedit că este preferabil să fim prudenți în recunoașterea veniturilor și a cheltuielilor, mai ales pentru a evita repartizarea (ca dividende) de profituri care nu au acoperire totală în realitatea firmei.

Norma contabilă românească (conformă cu directivele europene) precizează că activele și veniturile nu trebuie să fie supraevaluate, iar datoriile și cheltuielile, subevaluate. Acest înțeles al prudenței este explicat prin aceea că :

- a) în contul de profit și pierdere poate fi inclus numai profitul realizat la data bilanțului ;
- b) sînt recunoscute datoriile apărute în cursul exercițiului financiar curent sau al unui exercițiu precedent (inclusiv provizioanele), chiar dacă acestea devin evidente numai între data bilanțului și data întocmirii acestuia (ca urmare a unor evenimente ulterioare închiderii) ;
- c) sînt recunoscute deprecierile<sup>4</sup>, indiferent dacă rezultatul exercițiului financiar este pierdere sau profit.

Altfel spus, dacă la închidere se constată diferențe valorice favorabile aferente unor active și datorii, atunci, de regulă :

- diferențele favorabile nu se contabilizează, pentru că ar reprezenta recunoașterea unor profituri probabile, nerealizate ;
- diferențele nefavorabile se contabilizează întotdeauna.

Exercitarea prudenței nu permite totuși constituirea de provizioane excesive, subevaluarea deliberată a activelor sau veniturilor, dar nici supraevaluarea deliberată a datoriilor sau cheltuielilor, deoarece situațiile financiare nu ar mai fi neutre și nu ar mai avea calitatea de a fi credibile.

În IFRS, lucrurile sînt mai nuanțate, *Cadrul conceptual general* nu mai reține prudența drept caracteristică explicită a informației financiare, ceea ce înseamnă că, pe lângă toate diferențele nefavorabile de valoare constatate (care se recunosc în continuare fără nici o problemă), există posibilitatea contabilizării multor diferențe favorabile de valoare apărute la evaluările efectuate la închidere pentru unele active și datorii. Contabilizarea acestor diferențe se face în funcție de norme specifice. O sistematizare a acestor reguli poate fi regăsită în tabelul 3.2<sup>5</sup>.

4. Înregistrarea ajustărilor pentru depreciere sau pierdere de valoare se efectuează pe seama conturilor de cheltuieli, indiferent de impactul acestora asupra contului de profit și pierdere.

5. Pentru acest subcapitol am preluat și adaptat textul publicat cu titlul „Cîteva elemente privind deprecierea activelor”, în revista *Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor*, 6/iunie 2005, pp. 31-35.



**Tabelul 3.2. Tratatamentul diferențelor de valoare constatate la inventariere în OMFP 1802/2014 și în IFRS**

Elementul supus evaluării	IAS/IFRS		Valoarea de inventar
	diferențe favorabile	diferențe nefavorabile	
imobilizări necorporale	nu se înregistrează decât dacă se optează explicit pentru reevaluare	se înregistrează întotdeauna	valoarea recuperabilă
imobilizări corporale	nu se înregistrează decât dacă se optează explicit pentru reevaluare <sup>6</sup>	se înregistrează întotdeauna	valoarea recuperabilă
imobilizări financiare	se pot înregistra, dacă firma optează pentru IFRS 9	se înregistrează întotdeauna	de regulă, valoarea justă
imobilizări de natura investițiilor imobiliare	se înregistrează, dacă se optează pentru modelul valorii juste	se înregistrează întotdeauna	valoarea justă
active biologice	se înregistrează întotdeauna	se înregistrează întotdeauna	valoarea justă din care se scad costurile estimate la punctul de vânzare
stocuri	nu se înregistrează	se înregistrează întotdeauna	valoarea realizabilă netă
creanțe în moneda națională	nu se înregistrează, de regulă	se înregistrează întotdeauna	valoarea probabilă de încasat
creanțe în devize	se înregistrează cele generate de diferențe de curs valutar	se înregistrează toate diferențele, întotdeauna	valoarea probabilă de încasat la cursul de închidere
investiții financiare pe termen scurt	se înregistrează, în funcție de tipul de activ financiar deținut	se înregistrează întotdeauna	valoarea justă
disponibilități în devize	se înregistrează cele generate de diferențe curs valutar	se înregistrează întotdeauna	valoarea la cursul de închidere

6. Firmele românești cotate la bursă folosesc, în marea lor majoritate (69 din 82, în 2014), modelul reevaluării permis de IAS 16, fie pentru toate imobilizările corporale, fie doar pentru construcții și/sau terenuri. Dimpotrivă, în țările occidentale care aplică IFRS nu prea se folosește valoarea justă în cazul imobilizărilor corporale. Nobes (2015), „IFRS Ten Years on: Has the IASB Imposed Extensive Use of Fair Value? Has the EU Learnt to Love IFRS? And does the Use of Fair Value Make IFRS Illegal in the EU?”, *Accounting in Europe*, 12, 2, pp. 153-170) constată că foarte puține firme reevaluează imobilizările corporale și aceste firme sînt localizate mai ales în Australia (10%), Canada (2%), Hong Kong (5%) și Marea Britanie (10%).



Consecințele prudenței asupra contabilității curente și asupra raportărilor financiare se pot identifica în multe zone. Am ales, în cele ce urmează, să exemplificăm impactul prudenței prin intermediul deprecierii activelor imobilizate și al provizioanelor pentru dezafectarea imobilizărilor corporale. În oricare dintre cazuri, principiul prudenței nu se aplică singur – putem invoca și alte reguli în justificarea procedurilor contabile exemplificate, îndeosebi independența exercițiilor.

### 3.3.1. *Modalități de prezentare a efectelor deprecierii activelor imobilizate*

Întocmirea situațiilor financiare obligă întreprinderea să evalueze elementele de activ și de pasiv și să rețină valoarea conformă cu regulile impuse de normele contabile. Ca regulă generală, evaluarea la închiderea exercițiului se face la *valoarea de intrare pusă de acord cu rezultatele inventarierii*. Conform principiului prudenței, aproape orice diferență favorabilă de valoare constatată la inventarierea activelor efectuată cu ocazia închiderii se ignoră, în timp ce diferențele nefavorabile de valoare se înregistrează ca deprecieri (amortizări suplimentare sau ajustări provizorii pentru depreciere).

În continuare, vom comenta maniera în care se pot aplica regulile cu privire la deprecierea activelor imobilizate, așa cum sînt acestea stabilite de norma contabilă românească (OMFP 1802/2014) și de IAS 36 *Deprecierea activelor*.

Norma românească a preluat cîte ceva din IAS 36 în ceea ce privește recunoașterea deprecierilor imobilizărilor corporale și necorporale. Astfel, găsim în OMFP 1802/2014 detalii privind indiciile de urmărit pentru a stabili dacă a apărut vreo depreciere a imobilizărilor – „pe lângă constatările factice de la inventariere, pot fi luate în considerație surse externe și interne de informații”, exemplificate cu elemente din IAS 36.

În toate cazurile, dacă valoarea de inventar (numită în IAS 36 *valoarea recuperabilă*) este mai mică decît valoarea netă contabilă, atunci trebuie consemnată o depreciere. În fapt, comparația dintre valoarea de inventar (recuperabilă) și valoarea contabilă (testul de depreciere) nu se face decît dacă au apărut indicii de depreciere. Prin **valoarea contabilă** se înțelege valoarea de intrare (sau de înregistrare) din care se scad amortizările cumulate și celelalte deprecieri deja înregistrare. În IAS 36, **valoarea recuperabilă** este stabilită drept maximumul dintre :

- a) valoarea justă diminuată cu costurile de vânzare ;
- b) valoarea de utilizare.

Prin **valoarea justă diminuată cu costurile de vânzare** trebuie să înțelegem suma care s-ar putea obține din vânzarea unui activ sau a unei unități generatoare de trezorerie (grup de active care generează bani din utilizarea lor împreună, independent de alte active sau grupuri de active), cu ocazia unei tranzacții desfășurate în condiții normale de piață, între părți bine informate și dispuse să deruleze afacerea, sumă din care se scad costurile de ieșire a activului supus evaluării.

În ceea ce privește **valoarea de utilizare**, aceasta reprezintă valoarea actualizată a fluxurilor viitoare de trezorerie pe care se estimează că le va genera un activ, ca urmare a utilizării sale continue și a ieșirii din întreprindere.

Indiferent dacă există sau nu indicii de depreciere, testul de depreciere (adică determinarea valorii recuperabile și compararea ei cu valoarea netă contabilă) se efectuează



obligatoriu cel puțin o dată pe an în cazul imobilizărilor necorporale cu durată de viață nedefinită (inclusiv pentru fondul comercial).

Deprecierea constatată, atunci când valoarea de inventar (recuperabilă) este mai mică decât valoarea contabilă, se face, de regulă, pe cheltuielile exercițiului. Înregistrarea în contabilitate presupune însă existența a două conturi: unul este cel de cheltuială. Pentru contul creditor se pot găsi două variante:

- a) înregistrarea într-un cont de ajustări pentru depreciere;
- b) înregistrarea prin diminuarea directă a valorii de înregistrare a activului depreciat.

În OMFP 1802/2014, la fel ca în OMFP 1286/2012, contabilizarea deprecierei imobilizărilor se face în conturi diferite, după cum imobilizările sînt sau nu reevaluate:

- deprecierea constatată la imobilizări evaluate după modelul costului (nereevaluate) ajunge în 6813 *Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor*, iar venitul din anularea/diminuarea unei astfel de depreciere merge în 7813 *Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor*;
- în situația apariției deprecierei la o imobilizare reevaluată, cheltuiala se consemnează în 655 *Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale*, în timp ce venitul din anularea/diminuarea unei astfel de depreciere se duce în 755 *Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale*.

### 3.3.1.1. Folosirea conturilor de ajustări pentru contabilizarea deprecierei imobilizărilor

**Varianta de înregistrare a deprecierei** (cu 6813, respectiv 7813, în corespondență cu un cont de ajustări pentru depreciere - 291) este familiară contabililor români, deoarece este prevăzută de normele contabile din 1994 încoace. Regulile specifice sînt simplu de aplicat și ajustările astfel constituite rămîn înregistrate atît timp cît deprecierea este justificată ori pînă la ieșirea bunului respectiv. Este important de subliniat faptul că apariția ajustărilor nu are nici un efect asupra valorii de înregistrare a imobilizării.

În toate cazurile, IAS 36 impune recalcularea amortizării astfel încît noua valoare rămasă să fie repartizată pe durata rămasă. Această recalculare a amortizării este implicită și în OMFP 1802/2014. Din punct de vedere fiscal, deprecierea imobilizărilor nu este recunoscută<sup>7</sup>, ceea ce înseamnă că înregistrarea unei depreciere duce la o valoare contabilă diferită de valoarea fiscală. Aceasta din urmă rămîne la nivelul valorii nete contabile la care s-ar fi ajuns pe baza costului, fără nici un fel de ajustare în plus sau în minus.

**Exemplu:** Întreprinderea pune în funcțiune un utilaj cu valoarea de intrare de 18.000 lei pentru care se reține amortizarea liniară pe 5 ani. Amortizarea trecută pe cheltuieli în primul an este de 3.600 lei. Valoarea netă calculată înainte de inventariere la sfîrșitul acestui prim an este de  $18.000 - 3.600 = 14.400$  lei. Presupunem în continuare că valoarea de inventar (recuperabilă) la aceeași dată este de 13.000 lei. Apare o depreciere de  $14.400 - 13.000 = 1.400$  lei. Întreprinderea nu a optat pentru reevaluarea utilajelor, ceea ce înseamnă că deprecierea se contabilizează astfel:

7. Începînd cu 2016, este posibilă recunoașterea fiscală a deprecierei unor imobilizări, dar în condiții destul de stricte - se aplică doar imobilizărilor distruse și pentru care există asigurare.



6813 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor	=	2913 Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor	1.400	1.400
--	---	--	-------	-------

După înregistrarea deprecierei, soldurile conturilor referitoare la imobilizare sînt: 213 → 18.000 lei; 2813 → 3.600 lei și 2913 → 1.400 lei. Astfel, valoarea rămasă a imobilizării este de  $18.000 - 3.600 - 1.400 = 13.000$  lei, sumă ce va apărea în bilanț, în timp ce în contul de profit și pierdere cheltuiala totală cu deprecierea este de  $3.600 + 1.400 = 5.000$  lei. În același timp, pentru că deprecierea nu este deductibilă fiscal, valoarea fiscală este de  $18.000 - 3.600 = 14.400$ .

La începutul celui de-al doilea an de funcționare a utilajului, se recalculează cheltuiala cu amortizarea contabilă împărțind valoarea rămasă la durata rămasă  $13.000/4 = 3.250$  lei, față de 3.600 lei cît am fi recunoscut în lipsa deprecierei. Cheltuiala cu amortizarea fiscală nu se schimbă față de anul trecut, rămînînd de 3.600 lei.

Pentru contabilizarea amortizării contabile, cea mai simplă formulă contabilă este:

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea echipamentelor...	3.250	3.250
--	---	---------------------------------------	-------	-------

Dacă însă înregistrăm ca amortizare contabilă doar 3.250 lei pe an, la sfîrșitul celor patru ani care au mai rămas vom avea un sold cumulat al contului 2813 egal cu  $3.600 + 4 \times 3.250 = 16.600$  lei. Asta ar însemna că, la sfîrșitul duratei de viață, amortizarea cumulată nu este egală cu valoarea de intrare, din cauza tocmai a deprecierei constatate anterior. Dacă se pune problema scoaterii din funcțiune a imobilizării la expirarea celor cinci ani ai duratei de funcționare, atunci va trebui să trecem pe cheltuieli diferența dintre soldurile conturilor 213 și 2813, ceea ce n-ar fi tocmai corect. Pentru a evita această neconcordanță, adică pentru ca cele două conturi să se poată închide reciproc după cinci ani, ar trebuie ca în 2813 să avem anual 3.600 lei și nu 3.250 lei. Faptul că nu s-a schimbat cu nimic valoarea de înregistrare ne permite să nu schimbăm suma pe care o trecem în credit la 2813 (3.600 lei). Pentru ca debitul și creditul să fie egale, mai avem nevoie de  $3.600 - 3.250 = 350$  lei în debit și vedem că această sumă se obține foarte ușor repartizînd ajustarea pe durata rămasă:  $1.400 / 4 = 350$  lei. Articolul contabil de înregistrare a amortizării pe exercițiul imediat următor recunoașterii deprecierei va fi:

%	=	2813 Amortizarea echipamentelor...	-	3.600
6811 Cheltuieli de exploatare cu amortizarea...			3.250	
2913 Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor			350	

Astfel, la sfîrșitul acestui al doilea an de utilizare, soldurile conturilor devin: 213 → 18.000 lei; 2813 →  $3.600 \times 2 = 7.200$  lei și 2913 →  $1.400 - 350 = 1.050$  lei, iar valoarea de bilanț a imobilizării ar ajunge la  $18.000 - 7.200 - 1.050 = 9.750$  lei.

Continuînd cu această manieră de înregistrare, la sfîrșitul celui de-al treilea an, soldurile sînt de: 213 → 18.000 lei; 2813 →  $3.600 \times 3 = 10.800$  lei și 2913 →  $1.400 - 2 \times 350 = 700$  lei, iar valoarea netă contabilă devine  $18.000 - 10.800 - 700 = 6.500$  lei. Presupunem că la această dată există indicii interne și externe care să sugereze o modificare a valorii de inventar (recuperabile). Din acest motiv, întreprinderea identifică o nouă



valoare, pe care o presupunem de 7.300 lei. Conform normei contabile, atunci când valoarea de inventar (recuperabilă) depășește ultima valoare netă contabilă, deprecierea constatată anterior se diminuează sau se anulează, de regulă, prin trecere la venituri. În exemplul nostru, aprecierea este de  $7.300 - 6.500 = 800$  lei.

Din punctul de vedere al calculelor și al înregistrărilor în contabilitate, în varianta folosită de noi, lucrurile sînt simple, în sensul că aprecierea de 800 lei se va concretiza în anularea ajustărilor pentru depreciere al căror sold era de 700 lei. Diferența rămasă de 100 lei nu se consemnează, pentru că întreprinderea folosește modelul costului în ceea ce privește evaluarea ulterioară a imobilizărilor<sup>8</sup>.

2913 Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor	=	7813 Venituri de exploatare din ajustări...	700	700
---	---	---	-----	-----

După această înregistrare, valoarea netă contabilă devine  $18.000 - 3 \times 3.600 = 7.200$  lei, aceeași la care s-ar fi ajuns dacă nu se înregistra deprecierea reversibilă la sfîrșitul primului an.

### 3.3.1.2. Contabilizarea deprecierei prin diminuarea directă a contului de gestionare

Pentru imobilizările reevaluate, norma contabilă impune contabilizarea deprecierei prin scăderea directă a contului de imobilizare, odată cu eventuala anulare a amortizării cumulate, dacă firma optează pentru acest procedeu. Aparent, această manieră de înregistrare este mai simplă și conduce la eliminarea dificultăților aferente soldurilor conturilor de imobilizări și de amortizare, puse în evidență în exemplul precedent. Totuși, în cazul în care deprecierea trebuie anulată, stabilirea sumei de trecut la venituri este mai dificilă și presupune calcule suplimentare, deoarece valoarea netă contabilă a activului nu trebuie să fie mai mare decît valoarea la care s-ar fi ajuns dacă, în exercițiile precedente, nu s-ar fi înregistrat nici o depreciere și niciun fel de reevaluare.

Exemplu: Întreprinderea pune în funcțiune un echipament la cost de 900.000 lei, care se amortizează liniar pe 10 ani. Opțiunea firmei pentru categoria de imobilizări în care se încadrează echipamentul este reevaluarea sistematică, cu anularea amortizării cumulate și cu disponibilizarea rezervei din reevaluare pe măsura amortizării bunului.

În tabelul 3.3 prezentăm calculele privind amortizarea anuală, amortizarea cumulată și valoarea netă contabilă la care s-ar fi ajuns dacă nu s-ar opera nici o reevaluare ori depreciere, precum și valorile juste la fiecare din primele cinci închideri.

Tabelul 3.3. Calcule și alte informații privind amortizarea și evoluția valorii unui echipament

Anul de utilizare	Amortizare anuală, fără reevaluare și depreciere	Amortizare cumulată, fără reevaluare și depreciere	VNC, fără reevaluare și depreciere (900.000 – col. 2)	Valoare justă la închidere*	Diferență din reevaluare netă la închidere
0	1	2	3	4	5 = 4 - 3
1	90.000	90.000	810.000	855.000	45.000
2	90.000	180.000	720.000	728.000	8.000

8. Dacă firma ar fi reținut modelul valorii juste (reevaluarea), atunci s-ar fi înregistrat și aprecierea valorică a bunului, cu condiția ca aceasta să fie semnificativă.



3	90.000	270.000	630.000	595.000	-35.000
4	90.000	360.000	540.000	531.000	-9.000
5	90.000	450.000	450.000	460.000	10.000
6	90.000	540.000	360.000	...	...
7	90.000	630.000	270.000	...	...
8	90.000	720.000	180.000	...	...
9	90.000	810.000	90.000	...	...
10	90.000	900.000	0	...	...

\* Valoarea justă la închidere se adaugă la fiecare închidere în parte, pe baza raportului de evaluare la care are acces firma. Și ultima coloană se completează doar pe măsură ce dispunem de valoarea justă. Celelalte coloane pot fi completate încă de la punerea în funcțiune, dacă estimăm că nu se vor schimba condițiile de amortizare (durată și metodă).

Sucesiunea de înregistrări și de calcule pentru recunoașterea amortizării, reevaluărilor și deprecierilor se prezintă astfel :

**La sfârșitul primului an de utilizare**, înainte de reevaluare, soldurile conturilor care ne interesează sînt : 213 → 900.000 lei, 2813 → 90.000 lei. Rezultă o valoare netă contabilă de 810.000 lei și, la o valoare justă de 855.000 lei, apare o diferență favorabilă din reevaluare<sup>9</sup> (o apreciere) de 45.000 lei. Contabilizarea reevaluării se prezintă astfel :

– anularea amortizării cumulate :

2813 Amortizarea echipamentelor...	=	213 Echipamente...	90.000		90.000	
------------------------------------	---	--------------------	--------	--	--------	--

– contabilizarea reevaluării :

213 Echipamente...	=	105 Rezerve din reevaluare	45.000		45.000	
--------------------	---	----------------------------	--------	--	--------	--

După reevaluarea de la finele primului an, soldul contului 213 devine egal cu valoarea justă (855.000 lei), contul 2813 rămîne cu sold zero (s-a închis la reevaluare) și apare 105 cu sold egal cu 45.000 lei.

**În al doilea an de funcționare**, amortizarea trebuie recalculată la nivelul valorii rămase repartizate pe durata rămasă :  $855.000 / 9 = 95.000$  lei (cheltuială deductibilă) :

6811 Cheltuieli de exploatare cu amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea echipamentelor...	95.000		95.000	
---	---	------------------------------------	--------	--	--------	--

În același timp, disponibilizăm partea corespunzătoare din rezerve de reevaluare<sup>10</sup> :  $45.000 / 9 = 5.000$  lei (sumă asimilată veniturilor fiscale și impozitată ca atare<sup>11</sup>) :

9. Algoritmul aplicat pentru stabilirea diferenței din reevaluare trebuie să fie mereu același : valoare justă – valoare netă contabilă înainte de reevaluare. Dacă rezultatul este pozitiv, avem o apreciere ; dacă, dimpotrivă, rezultatul este negativ, constatăm o depreciere.
10. Norma contabilă permite disponibilizarea acestei rezerve și la scoaterea din funcțiune a imobilizării : optăm pentru disponibilizarea eşalonată pentru că astfel, calculele sînt mai simple și sumele rezultate mai ușor de verificat. În plus, procedeul ne ajută la identificarea rezervei din reevaluare impozabilă anual.
11. Suma netă deductibilă de către firmă este de 95.000 lei (amortizare deductibilă) minus 5.000 lei (rezervă din reevaluare impozitată) = 90.000 lei, adică exact cît s-ar fi dedus dacă nu se făcea nici un fel de reevaluare.



105 Rezerve din reevaluare	=	1175 Rezultatul reportat reprezentînd surplusul realizat din rezerve din reevaluare	5.000	5.000
----------------------------	---	---	-------	-------

La sfîrșitul anul 2 de funcționare, înainte de reevaluare, soldurile ajung la 213 → 855.000 lei, 2813 → 95.000 lei, 105 → 45.000 - 5.000 = 40.000 lei. Valoarea netă contabilă este de 855.000 - 95.000 = 760.000 lei. Cu o valoare justă de 728.000 lei (vezi tabelul de mai sus), rezultă o diferență egală cu 728.000 - 760.000 = -32.000 lei - o depreciere - mai mică decît soldul contului 105 *Rezerve din reevaluare*. Pentru contabilizarea reevaluării este suficientă deci diminuarea rezervei existente :

- anularea amortizării cumulate :

2813 Amortizarea echipamentelor...	=	213 Echipamente...	95.000	95.000
---------------------------------------	---	--------------------	--------	--------

- constatarea deprecierii :

105 Rezerve din reevaluare	=	213 Echipamente...	32.000	32.000
----------------------------	---	--------------------	--------	--------

După această a doua reevaluare, soldul contului 213 este de 728.000 lei, soldul lui 2813 este din nou zero, iar soldul lui 105 ajunge la 8.000 lei.

Calculule și înregistrările pe anul al treilea de funcționare :

- amortizarea recalculată :  $728.000 / 8 \text{ ani} = 91.000 \text{ lei}$  ;

6811 Cheltuieli de exploatare cu amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea echipamentelor...	91.000	91.000
--	---	---------------------------------------	--------	--------

- rezerva din reevaluare disponibilizată :  $8.000 / 8 = 1.000 \text{ lei}$ .

105 Rezerve din reevaluare	=	1175 Rezultatul reportat reprezentînd surplusul realizat din rezerve din reevaluare	1.000	1.000
----------------------------	---	---	-------	-------

La finele anului 3, soldurile înainte de reevaluare se prezintă astfel : 213 → 728.000 lei, 2813 → 91.000 lei, 105 → 7.000 lei. Rezultă, de aici, o valoare netă contabilă de 728.000 - 91.000 = 637.000 lei, pentru o valoare justă stabilită la 595.000 lei. Diferența din reevaluare este de 595.000 - 637.000 = -42.000 lei (din nou, depreciere). În sold la 105 nu avem decît 7.000 lei, ceea ce înseamnă că o parte din depreciere va ajunge pe cheltuieli : 42.000 - 7.000 = 35.000 lei :

%	=	213 Echipamente...	-	42.000
105 Rezerve din reevaluare			7.000	
655 Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale			35.000	

Nu uităm de anularea amortizării cumulate :

2813 Amortizarea echipamentelor...	=	213 Echipamente...	91.000	91.000
---------------------------------------	---	--------------------	--------	--------



După înregistrarea reevaluării de la sfârșitul anului 3, soldurile conturilor sînt: 213 → 637.000 lei, 2813 → 0 lei, 105 → 0 lei. Putem verifica, din tabelul de la începutul exemplului, că valoarea netă contabilă a imobilizării (595.000 lei) a coborît sub valoarea netă contabilă la care s-ar fi ajuns în lipsa oricărei reevaluări/deprecieri; aceasta din urmă ar fi fost (la sfârșitul anului trei de utilizare) egală cu 630.000 lei. Pentru calculele ulterioare privind amortizarea, vom ține cont de valoarea contabilă (rămasă) de 595.000 lei. Pe de altă parte, cheltuiala cu deprecierea (din debitul contului 655) este nedeductibilă, ceea ce face ca, la sfârșitul aceluiași an, valoarea fiscală să fie de 630.000 lei (595.000 + 35.000 sau valoarea netă la care s-ar fi ajuns pe baza costului istoric).

În al patrulea an de utilizare, calculele privind amortizarea sînt:

- pentru amortizarea contabilă: valoarea rămasă / durata rămasă =  $595.000 / 7 = 85.000$  lei;

6811 Cheltuieli de exploatare cu amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea echipamentelor...	85.000	85.000
---	---	------------------------------------	--------	--------

- pentru amortizarea fiscală: valoarea fiscală / durata rămasă =  $630.000 / 7 = 90.000$  lei, adică amortizarea care s-ar fi calculat pe baza costului istoric; evidența acestei amortizări fiscale se ține extracontabil, în registrul de evidență fiscală.

În această variantă de înregistrare a amortizării, nu mai apare problema întâlnită la varianta cu deprecierea constatată în contul rectificativ 291 *Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor*, deoarece valoarea rămasă imediat după o reevaluare este mereu egală cu valoarea justă.

La sfârșitul celui de-al patrulea an de utilizare, ajungem la soldurile următoare: 213 → 595.000 lei, 2813 → 85.000 lei, ceea ce ne dă o valoare netă contabilă de  $595.000 - 85.000 = 510.000$  lei. Comparînd această valoare netă contabilă cu valoarea justă de la sfârșitul anului 4 (531.000 lei), constatăm o apreciere de  $531.000 - 510.000 = 21.000$  lei, ceea ce ne obligă la constatarea unui venit, avînd în vedere că anterior am contabilizat o cheltuială cu deprecierea pentru imobilizarea în cauză. Cît este venitul de înregistrat? La prima vedere, toată suma de 21.000 ar trebui să se ducă la venituri. Totuși, norma contabilă (internațională) ne obligă să facem un test (așa cum am amintit mai sus): valoarea netă contabilă la care ajungem contabilizînd venitul nu trebuie să devină mai mare decît valoarea netă la care s-ar fi ajuns pe baza costului. Calculăm aceste două mărimi:

- valoarea la care am ajunge recunoscînd toată aprecierea la venituri:  $510.000 + 21.000 = 531.000$  lei;
- valoarea netă la care s-ar ajunge pe baza costului, la sfârșitul anului 4 (ne uităm în tabelul inițial): 540.000 lei.

Pentru că nu depășim valoarea la care s-ar fi ajuns pe baza costului, recunoaștem toată aprecierea la venituri:

213 Echipamente...	=	755 Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale	21.000	21.000
--------------------	---	---	--------	--------

Odată cu această consemnare și avînd în vedere procedeul de contabilizare pentru care am optat, anulăm amortizarea cumulată:



2813 Amortizarea echipamentelor...	=	213 Echipamente...	85.000	85.000
------------------------------------	---	--------------------	--------	--------

Soldurile finale la anul 4 (care devin solduri inițiale la anul 5) sînt: 213 → 531.000 lei, 2813 → 0 lei, 105 → 0 lei. Deci, valoarea contabilă este de 531.000 lei, în timp ce valoarea fiscală ajunge la  $630.000 - 90.000 = 540.000$  lei (cea care s-a fi calculat pe seama costului inițial). Pentru că deprecierea trecută pe cheltuieli la sfîrșitul anului 3 nu a fost deductibilă, nici venitul din diminuarea deprecierei nu este impozabil.

În al cincilea an de utilizare, amortizarea contabilă devine:  $531.000 / 6 = 88.500$  lei, în timp ce amortizarea fiscală rămîne la 90.000 lei.

6811 Cheltuieli de exploatare cu amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea echipamentelor...	88.500	88.500
---	---	------------------------------------	--------	--------

La sfîrșitul anului 5, soldurile la care ajung conturile sînt: 213 → 531.000 lei, 2813 → 88.500 lei. Rezultă de aici o valoare netă contabilă de 442.500 lei. O comparăm cu valoarea justă de 460.000 lei și obținem o apreciere de 17.500 lei. Acesta ar trebui să ajungă la venituri, dar înainte de aceasta trebuie să facem din nou testul care să ne permită să vedem dacă depășim sau nu valoarea netă contabilă stabilită pe baza costului inițial: dacă adăugăm la valoarea netă actuală toată aprecierea, obținem  $442.500 + 17.500 = 460.000$  lei, adică mai mult decît valoarea netă la cost istoric (450.000). Suma de 10.000 lei cu care se depășește această limită de 450.000 lei nu poate fi trecută la venituri și, avînd în vedere că facem reevaluare, o ducem în creditul contului 105 *Rezerve din reevaluare*. Venitul din anularea deprecierei va fi deci de  $17.500 - 10.000 = 7.500$  lei:

– anularea amortizării cumulate:

2813 Amortizarea echipamentelor...	=	213 Echipamente...	88.500	88.500
------------------------------------	---	--------------------	--------	--------

– anularea deprecierei și recunoașterea diferenței pozitive din reevaluare:

213 Echipamente...	=	%	17.500	-
		105 Rezerve din reevaluare		10.000
		755 Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale		7.500

După această reevaluare de la sfîrșitul anului 5, soldurile conturilor relevante se prezintă astfel: 213 → 460.000 lei, 2813 → 0, 105 → 10.000 lei. Valoarea rămasă care va fi amortizată în exercițiul următor este de 460.000, ce urmează a se amortiza pe durata rămasă de 5 ani.

Putem verifica dacă diferența din reevaluare este cea corectă verificînd soldurile contului 105 *Rezerve din reevaluare* cu sumele din coloana 5 a tabelului de la începutul exercițiului.

Din punct de vedere fiscal, venitul din 755 este neimpozabil, în timp ce reevaluarea din 105 este recunoscută. Începînd din anul următor, calculele și interpretările se vor face în una din variantele dezvoltate pînă acum.



### 3.3.2. Provizioane pentru defactarea imobilizărilor corporale

După modelul IFRS, normele contabile românești<sup>12</sup> au preluat regula potrivit căreia în costul unei imobilizări corporale sînt incluse și cheltuielile estimate inițial cu demontarea și mutarea acesteia la scoaterea din funcțiune, precum și cu restaurarea amplasamentului pe care este poziționată imobilizarea, atunci cînd aceste sume pot fi estimate credibil și entitatea are o obligație legală de demontare, mutare a imobilizării corporale și de refacere a amplasamentului. În IFRS (IAS 16, IAS 37 și IFRIC 1) se stabilesc regulile de constituire, de evaluare și de revizuire a estimărilor privind aceste provizioane.

Provizioanele pentru defactare sînt o datorie și evenimentul principal care o generează este punerea în funcțiune a unor imobilizări sau utilizarea acestora pe o anumită perioadă de timp. Bineînțeles că eforturile de defactare se vor face la scoaterea din funcțiune a imobilizării, adică în momentul final al rămînerii acesteia în entitate, dar principiile contabile ne obligă să o recunoaștem înainte, astfel:

- prudența contabilă ne obligă să recunoaștem o datorie chiar dacă mai sînt elemente de incertitudine cu privire la unele detalii;
- criteriile de recunoaștere a unei datorii sînt îndeplinite;
- există o obligație actuală generată tocmai de punerea în funcțiune a imobilizării care va trebui defactată în viitor;
- obligația va genera ieșiri viitoare de resurse – costul defactării trebuie suportat de entitate;
- obligația rezultă dintr-un eveniment principal trecut – punerea în funcțiune;
- evaluarea se poate face credibil – se estimează costurile pe baza experienței prezente;
- principiul contabilității de angajamente ne obligă să repartizăm costurile privind o activitate pe perioada în care aceasta va produce efecte; or, imobilizarea produce beneficii pe măsura utilizării ei, ceea ce înseamnă că și cheltuielile cu defactarea trebuie eşalonate pe durata de viață – în acest caz, eşalonarea se face prin intermediul recunoașterii amortizării imobilizării în costul căreia s-a introdus datoria cu defactarea.

Apropierea normei contabile românești de IFRS în acest domeniu este destul de pronunțată. În afară de obligația de constituire, norma românească preia din IFRS și recomandarea de actualizare a sumelor viitoare estimate că se vor suporta pentru defactare, precum și modul de contabilizare a modificării estimărilor privind cheltuiala cu defactarea.

În ceea ce privește evaluarea datoriei din defactare, regula generală spune că „valoarea recunoscută ca provizion trebuie să reprezinte cea mai bună estimare la data bilanțului a costurilor necesare stingerii obligației curente”. De asemenea, dacă efectul valorii-timp a banilor este semnificativ, atunci valoarea provizionului reprezintă valoarea actualizată<sup>13</sup> a cheltuielilor estimate a fi necesare pentru stingerea obligației. Pentru stabilirea valorii actualizate este necesară o rată de actualizare, care trebuie să „reflecte evaluările curente pe piață ale valorii-timp a banilor și ale riscurilor specifice datoriei.

12. Găsim obligația de a constitui aceste provizioane în OMFP 1802/2014 și în OMFP 3055/2009, după ce, înainte de această dată, în OMFP 1752/2005 se preciza explicit că nu era necesară constituirea lor.

13. Actualizarea provizioanelor se efectuează de către persoane specializate, la sfîrșitul fiecărui exercițiu financiar pentru care se impune o asemenea actualizare. Rata de actualizare utilizată trebuie să reflecte evaluările curente pe piață ale valorii-timp a banilor și ale riscurilor specifice datoriei.



Atunci cînd se schimbă estimările privind cheltuielile cu dezafectarea, OMFP 1802/2014 stabilește reguli de contabilizare diferite, după cum imobilizarea respectivă este sau nu supusă reevaluării. În cazul imobilizărilor pentru care evaluarea ulterioară se face la cost (nu se reevaluează), modificarea sumei aferente provizionului pentru dezafectare se contabilizează prin adăugarea la sau prin deducerea din costul activului implicat:

- dacă provizionul scade, atunci suma aferentă modificării se scade din costul activului în limita valorii nete contabile a acestuia – dacă suma de scăzut este mai mare, atunci partea care depășește valoarea netă contabilă a activului ajunge direct la venituri;
- dacă provizionul crește, atunci trebuie analizat dacă nu cumva valoarea crescută a activului imobilizat nu reprezintă o supraevaluare a acestuia, caz în care se face testul de depreciere și se contabilizează, dacă este cazul, deprecierea constatată.

Pentru imobilizările reevaluate, valoarea cu care se modifică estimarea datoriei privind dezafectarea va influența rezerva din reevaluare existentă în legătură cu imobilizarea respectivă, fără să modifice valoarea de înregistrare a bunului<sup>14</sup>. Restricțiile specifice unui astfel de demers sînt:

- scăderea datoriei duce la creșterea rezervei din reevaluare ( $1513 = 105$ ), cu excepția recunoașterii anterioare pe cheltuieli a unei depreciere a activului, caz în care creșterea datoriei se duce într-un cont de venituri (755);
- creșterea datoriei va diminua rezerva din reevaluare, în limita soldului acesteia; dacă rezerva nu este suficientă, diferența se trece pe cheltuieli;
- dacă scăderea provizionului ar duce la scăderea valorii nete a activului sub cea la care s-ar fi ajuns dacă nu s-ar fi făcut nici un fel de reevaluare, atunci diferența se trece la venituri.

Modificarea datoriei este un indiciu că activul ar putea să necesite o reevaluare pentru a se asigura faptul că valoarea contabilă nu diferă semnificativ de cea care ar fi determinată utilizîndu-se valoarea justă la finalul perioadei de raportare. Dacă este necesară o reevaluare, toate activele din acea categorie trebuie reevaluate.

Exemplu: Firma pune în funcțiune două active imobilizate, care se încadrează la categorii diferite de imobilizări corporale. Pentru ambele active, firma trebuie să suporte cheltuieli estimate cu dezafectarea la sfîrșitul duratei de viață. Principalele detalii privind cele două active se prezintă în tabelul 3.4.

**Tabelul 3.4.** Date pentru calculul valorii actualizate a provizioanelor pentru dezafectare

Elementul	Activul 1	Activul 2
Preț de cumpărare	1.000.000 lei	360.000 lei
Durata de viață utilă	15 ani	10 ani
Metoda de amortizare	liniară	liniară
Cheltuieli estimate cu dezafectarea	150.000 lei	31.000 lei
Rata de actualizare anuală	6%	6%
Valoarea actualizată a provizionului	$\frac{150.000}{(1+0,06)^{15}} = 62.590$	$\frac{31.000}{(1+0,06)^{10}} = 17.310$
Valoarea inițială de înregistrare a activului	1.062.590 lei	377.310 lei

14. Bunul este prezentat la valoarea justă, deci nu ar fi corect să modificăm valoarea justă stabilită de un evaluator.



Amortizarea pe primul an	$1.062.590 / 15 = 70.839$	$377.310 / 10 = 37.731$
Modelul de evaluare ulterioară	cost	reevaluare
Evoluția cheltuielii estimate cu dezafectarea (la închidere)	anul 1 – 150.000 lei anul 2 – 160.000 lei anul 3 – 160.000 lei anul 4 – 145.000 lei ...	anul 1 – 31.000 lei anul 2 – 30.000 lei anul 3 – 30.000 lei anul 4 – 33.000 lei ...
Evoluția ratei de actualizare (la închidere)	anul 1 : 6,0% anul 2 : 6,0% anul 3 : 5,0% anul 4 : 4,5% ...	anul 1 : 6,0% anul 2 : 6,0% anul 3 : 5,0% anul 4 : 4,5% ...
Evoluția valorii juste a activului 2	–	anul 1 : 351.000 lei anul 2 : 309.000 lei anul 3 : 269.500 lei anul 4 : 227.100 lei ...

Contabilizarea punerii în funcțiune se face adăugînd la prețul de cumpărare valoarea actualizată a provizioanelor – duratele de 15 ani, respectiv 10 ani sînt semnificative. Evoluția valorilor actualizate ale cheltuielilor cu provizioanele se prezintă astfel în tabelul 3.5. Ținem cont de schimbările care au loc în valoarea estimată a cheltuielilor și în rata de actualizare. De asemenea, nu trebuie să uităm că perioada rămasă pînă la realizarea efectivă a cheltuielilor scade cu un an la fiecare închidere, ceea ce diminuează exponentul folosit la numitorul formulei de actualizare.

**Tabelul 3.5.** Calcule refăcute pentru stabilirea valorii actualizate a provizioanelor pentru dezafectare (pe 4 ani)

Anul	Valoare actualizată a cheltuielilor cu dezafectarea pentru activul 1	Valoare actualizată a cheltuielilor cu dezafectarea pentru activul 2
Anul 1 (la închidere)	$\frac{150.000}{(1+0,06)^{(15-1)}} = 66.345$	$\frac{31.000}{(1+0,06)^{(10-1)}} = 18.349$
Anul 2 (la închidere)	$\frac{160.000}{(1+0,06)^{(15-2)}} = 75.014$	$\frac{30.000}{(1+0,06)^{(10-2)}} = 18.822$
Anul 3 (la închidere)	$\frac{160.000}{(1+0,05)^{(15-3)}} = 89.094$	$\frac{30.000}{(1+0,05)^{(10-3)}} = 21.320$
Anul 4 (la închidere)	$\frac{145.000}{(1+0,045)^{(15-4)}} = 89.349$	$\frac{33.000}{(1+0,045)^{(10-4)}} = 25.341$

În cazul fiecăruia din cele două active imobilizate, calculele, explicațiile și înregistrările de la fiecare închidere privind ajustarea cheltuielilor estimate cu dezafectarea se prezintă în tabelul 3.6.



Tabelul 3.6. Calcule și înregistrări privind evoluția provizioanelor pentru dezafectare

Anul	Activul 1	Activul 2
Anul 1	<p>Estimarea nu s-a schimbat, așa că singura ajustare de făcut este actualizarea provizionului cu dobânda aferentă primului an, în sumă de <math>6\% \times 62.590 = 3.755</math> lei</p> <p><math>6861 = 1513.1 \quad 3.755</math></p> <p>Soldul lui 1513 ajunge la <math>62.590 + 3.755 = 66.345</math> lei, adică exact valoarea actualizată pe 14 ani a provizionului viitor.</p>	<p>Estimarea este aceeași: înregistrăm dobânda din actualizarea provizionului: <math>6\% \times 17.310 = 1.039</math> lei:</p> <p><math>6861 = 1513.2 \quad 1.039</math></p> <p>Soldul lui 1513 ajunge la <math>17.310 + 1.039 = 18.349</math> lei, adică exact valoarea actualizată pe 9 ani a provizionului viitor. Soldul lui 105 ajunge la 11.421 lei<sup>15</sup>.</p>
Anul 2	<p>Actualizarea cu dobânda calculată pe anul 2: <math>6\% \times 66.345</math> lei = 3.981 lei.</p> <p><math>6861 = 1513.1 \quad 3.981</math></p> <p>Dacă nu s-ar fi schimbat estimarea de la 150.000 la 160.000, atunci soldul lui 1513 ar fi ajuns la <math>66.345 + 3.981 = 70.326</math>. Schimbarea sumei ne duce la o valoare actualizată a provizionului de 75.014 (tabelul 3.5). Diferența de <math>75.014 - 70.326 = 4.688</math> lei<sup>16</sup> se contabilizează prin adăugarea la costul activului<sup>17</sup>:</p> <p><math>213 = 1513.1 \quad 4.688</math></p>	<p>Actualizarea cheltuielii cu dobânda: <math>6\% \times 18.349 = 1.101</math> lei:</p> <p><math>6861 = 1513.1 \quad 1.101</math></p> <p>Dacă nu s-ar fi schimbat estimarea de la 31.000 la 30.000, atunci soldul lui 1513 ar fi ajuns la <math>18.349 + 1.101 = 19.450</math> lei. Schimbarea sumei ne duce la o valoare actualizată a provizionului de 18.822 (tabelul 3.5). Diferența de <math>18.822 - 19.450 = -628</math> lei va diminua provizionul în corespondență cu 105, al cărui sold este egal cu 7.152 lei<sup>18</sup>:</p> <p><math>1513 = 105 \quad 628</math></p> <p>Soldul lui 105 ajunge astfel la 7.780 lei.</p>
Anul 3	<p>Cheltuiala cu actualizarea provizionului: <math>6\% \times 75.014 = 4.501</math> lei<sup>19</sup>.</p> <p><math>6861 = 1513.1 \quad 4.501</math></p> <p>Soldul lui 1513 ar ajunge la <math>75.014 +</math></p>	<p>Actualizarea cheltuielii cu dobânda: <math>6\% \times 18.822 = 1.129</math> lei:</p> <p><math>6861 = 1513.1 \quad 1.129</math></p> <p>Soldul lui 1513 ar fi ajuns la <math>18.822 + 1.129 = 19.951</math> lei. Schimbarea ratei</p>

15. Pentru nevoile reevaluării, reținem că 2813 se închide (cu 37.731 lei), 213 ajunge la un sold egal cu valoarea justă de 351.000 lei (de la 377.310 lei), iar soldul lui 105 la sfârșitul anului 1 devine  $351.000 - (377.310 - 37.731) = 351.000 - 339.579 = 11.421$  lei.

16. Putem verifica această sumă: diferența dintre 160.000 și 150.000 este de 10.000 lei, durata rămasă este de 13 ani și rata de actualizare rămîne la 6%:  $\frac{10.000}{(1+0,06)^{(15-2)}} = 4.688$  lei. Pentru al doilea activ, diferența de 1.000 duce la valoarea de  $\frac{1.000}{(1+0,06)^{(10-2)}} = 628$  lei.

17. Amortizarea activului se modifică și ea pe perioada care urmează, dar nu ne interesează în acest context.

18. Calculele de reevaluare la sfârșitul anului 2 se prezintă astfel: înainte de reevaluare, soldurile conturilor sînt de 351.000 (213),  $351.000/9 = 39.000$  (2813) și  $11.421 - 11.421/9 = 10.152$  lei (pentru 105 - am optat pentru transferul eşalonat la 1175). După anularea amortizării, diferența din reevaluare este egală cu valoarea justă - valoarea netă contabilă, adică  $309.000 - (351.000 - 39.000) = 309.000 - 312.000 = -3.000$  lei. Această depreciere va diminua soldul lui 105, care va trece de la 10.152, la  $10.152 - 3.000 = 7.152$  lei

19. Folosim tot rata de 6% pentru anul al treilea, deoarece noua rată se estimează la închiderea anului 3, adică este valabilă pentru perioada rămasă de 12 ani.



4.501 = 79.515 lei, dar modificarea estimărilor (trecerea ratei de la 6% la 5%) ne obligă să ajungem la un sold de 89.094 lei, adică să ajustăm provizionul și costul imobilizării cu  $89.094 - 79.515 = 9.579$  lei<sup>20</sup>:

213	=	1513.1	9.579
-----	---	--------	-------

de actualizare ne duce la o valoare actualizată a provizionului de 21.320. Diferența de  $21.320 - 19.951 = 1.369$  lei se va adăuga la provizion, prin scăderea din 105. Soldul lui 105 după reevaluarea de la anul 3 este de 5.933 lei<sup>21</sup>:

105	=	1513	1.369
-----	---	------	-------

Soldul lui 105 ajunge astfel la  $5.933 - 1.369 = 4.564$  lei.

Cheltuiala cu actualizarea provizionului:  $5\% \times 89.094 = 4.455$  lei.

6861	=	1513.1	4.455
------	---	--------	-------

Anul 4

Soldul lui 1513 ar ajunge la  $89.094 + 4.455 = 93.549$  lei, dar modificarea estimărilor (rata dobânzii și suma cheltuielii) ne obligă să ajungem la un sold de 89.349 lei, adică să ajustăm provizionul și costul imobilizării cu  $89.349 - 93.549 = -4.200$  lei:

213	=	1513.1	4.200
-----	---	--------	-------

Actualizarea cheltuielii cu dobînda:

$5\% \times 21.320 = 1.066$  lei:

6861	=	1513.1	1.066
------	---	--------	-------

Soldul lui 1513 ar fi ajuns la  $21.320 + 1.066 = 22.386$  lei. Schimbarea

estimărilor ne duce la o valoare actualizată a provizionului de 25.341 lei. Diferența de  $25.341 - 22.386 =$

2.955 lei se va adăuga la provizion. Soldul lui 105 după reevaluarea de la

anul 4 este de 1.185 lei<sup>22</sup>, insuficient pentru a acoperi sporul de provizion – diferența se duce pe cheltuieli:

%	=	1513	2.955
---	---	------	-------

105		1.185
-----	--	-------

6812		1.770
------	--	-------

### 3.4. Principiul contabilității de angajamente

În tabelul 3.1 vedem că denumirea acestui principiu a fost mult timp *principiul independenței exercițiului* (după formularea în limba franceză, după care s-au adaptat normele contabile românești o perioadă după 1990). Sub influența normelor internaționale, s-a trecut la formula *contabilitate de angajamente* (din englezescul *accrual accounting*), dar conținutul principiului este același: „efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sînt recunoscute atunci cînd tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce numerarul

20. Sau  $\frac{160.000}{(1+0,06)^{(15-3)}} - \frac{160.000}{(1+0,05)^{(15-3)}} = 9.579$  lei.

21. La sfîrșitul anului 3 avem: înainte de reevaluare, soldurile conturilor sînt de 309.000 (213),  $309.000/8 = 38.625$  (2813) și  $7.780 - 7.780/8 = 6.808$  lei. După anularea amortizării, diferența din reevaluare este egală cu valoarea justă – valoarea netă contabilă, adică  $269.500 - (309.000 - 38.625) = 269.500 - 270.375 = -875$  lei. Această depreciere va diminua soldul lui 105, care va trece de la 6.808, la  $6.808 - 875 = 5.933$  lei

22. La sfîrșitul anului 4 avem: înainte de reevaluare, soldurile conturilor sînt de 269.500 (213),  $269.500/7 = 38.500$  (2813) și  $5.933 - 5.933/7 = 5.085$  lei. După anularea amortizării, diferența din reevaluare este egală cu valoarea justă – valoarea netă contabilă, adică  $227.100 - (269.500 - 38.500) = 227.100 - 231.000 = -3.900$  lei. Această depreciere va diminua soldul lui 105, care va trece de la 5.085, la  $5.085 - 3.900 = 1.185$  lei.



sau echivalentul său este încasat sau plătit) și sînt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente”. Unul dintre efectele aplicării acestui principiu este că veniturile și cheltuielile care rezultă direct și concomitent din aceeași tranzacție sînt recunoscute simultan în contabilitate, prin asocierea directă între cheltuielile și veniturile aferente, cu evidențierea distinctă a acestor venituri și cheltuieli.

Dacă aplicăm aceste reguli tranzacțiilor privind cumpărările de bunuri, producția și vînzarea de mărfuri și produse, principalele consecințe sînt<sup>23</sup>:

- a) cumpărarea de bunuri (mărfuri, materii prime, consumabile, imobilizări) nu are efecte imediate și directe asupra rezultatului contabil – nu conduc la nici un fel de îmbogățire sau de sărăcire;
- b) plățile pentru bunurile cumpărate nu înseamnă neapărat cheltuieli;
- c) veniturile apar la vînzarea bunurilor, adică la transferul lor către terți din afara firmei (ba chiar din afara grupului, în cazul consolidării);
- d) venitul din vînzare este egal cu prețul de vînzare fără TVA, dînd conținut noțiunii de cifră de afaceri (noțiune valabilă în OMFP 1802/2014, dar absentă în IFRS<sup>24</sup>);
- e) cheltuiala apare odată cu venitul, ca descărcare a gestiunii, indiferent că este vorba de mărfuri (cînd se debitează un cont de cheltuieli – 607) ori de produse (cînd se debitează un cont de venituri intermediare – 711);
- f) cheltuiala este egală cu valoarea de intrare a bunului vîndut (cost de achiziție sau cost de producție);
- g) încasarea nu înseamnă neapărat venit.

În acest context, este interesant de văzut cînd se recunosc unele cheltuieli, de exemplu, cheltuielile cu materiile prime ori cele cu imobilizările.

În cazul materiilor prime, sîntem tentați să spunem că recunoașterea pe cheltuieli intervine la consumul acestora, adică atunci cînd se debitează contul de cheltuială (601 *Cheltuieli cu materiile prime*). Nu este tocmai corect, deoarece:

- la consumul materiilor prime, firma nu sărăcește și nici nu se îmbogățește: e adevărat că materiile prime nu mai există, dar în locul lor apare produsul finit sau producția în curs – deci, nici vorbă de cheltuială;

23. Actualizare după Istrate, C., *op. cit.*, 2009, pp. 136-139.

24. Pentru firmele românești care aplică IFRS, noțiunea de *cifră de afaceri* este definită de reglementarea fiscală (HG 1/2016) astfel:

- a) pentru contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu IFRS, cu excepția instituțiilor de credit, *cifra de afaceri* cuprinde veniturile din vînzarea de bunuri și prestarea de servicii din care se scad sumele reprezentînd reduceri comerciale acordate și se adaugă subvențiile de exploatare aferente cifrei de afaceri;
- b) pentru instituțiile de credit – persoane juridice romîne și sucursalele din România ale instituțiilor de credit – persoane juridice străine, *cifra de afaceri* cuprinde: venituri din dobînzî; venituri din dividende; venituri din taxe și comisioane; cîștiguri/pierderi realizate aferente activelor și datoriilor financiare care nu sînt evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere – net; cîștiguri sau pierderi privind activele și datoriile financiare deținute în vederea tranzacționării – net; cîștiguri sau pierderi privind activele și datoriile financiare desemnate ca fiind evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere – net; cîștiguri sau pierderi din contabilitatea de acoperire – net; diferențe de curs de schimb – cîștig/pierdere – net; cîștiguri/pierderi din derecunoașterea activelor, altele decît cele deținute în vederea vînzării – net; alte venituri din exploatare.



- nici la obținerea produsului finit, firma nu sărăcește și nu se îmbogățește, pentru că are produsele, dar nu mai are elementele consumate pentru a obține produsele respective (materii prime, salarii etc.) – nici aici nu apare venit adevărat ori cheltuială adevărată ;
- la vânzarea produselor finite apare cifra de afaceri – venitul din vânzare –, motiv pentru care trebuie să recunoaștem și cheltuielile corespunzătoare, adică tocmai cheltuielile componente ale costului produsului finit ; materii prime, salarii și cheltuielile sociale aferente etc.

Astfel, regula de conectare a veniturilor cu cheltuielile ne obligă să **recunoaștem cheltuiala cu materia primă la vânzarea produselor finite în costul cărora se regăsește materia primă respectivă** (excepțiile sînt date de lipsurile la inventar sau de deprecierea materiilor prime).

Prin același raționament, ajungem la concluzia că imobilizările se recunosc pe cheltuieli nu neapărat la înregistrarea amortizării lor contabile, ci de maniera următoare :

- la vânzarea produselor și serviciilor, în cazul imobilizărilor implicate direct în obținerea de produse și servicii și a căror amortizare se regăsește în costul bunurilor/serviciilor vîndute ;
- la înregistrarea efectivă a amortizării, în cazul imobilizărilor fără implicare directă în producția de bunuri și/sau servicii și a căror amortizare nu se regăsește în nici un cost de producție.

Eșalonarea în timp a veniturilor și a cheltuielilor, separat de eşalonarea încasărilor și a plăților, este o realitate pe care utilizatorii trebuie să o accepte, dar pe care e bine să o poată măsura într-un fel sau altul. Astfel, în multe cazuri, pentru a vedea cît de mult este influențat rezultatul contabil de acest principiu, se măsoară diferența dintre rezultatul net și fluxul total de trezorerie sau între rezultatul de exploatare și fluxul de exploatare. În limba engleză (limbă în care se publică majoritatea articolelor relevante de contabilitate), această diferență se numește *accruals* și se disting două categorii :

- *accruals* normale (nediscreționare), adică acele diferențe care se justifică prin aplicarea cu bună credință a normelor contabile pentru afaceri derulate normal ;
- *accruals* discreționare, adică diferențele care nu au acoperire integrală în derularea obișnuită a afacerilor și se justifică mai degrabă prin interesul de a manipula cifrele contabile.

Alternativa la contabilitatea de angajamente este **contabilitatea de casă**, conform căreia veniturile coincid cu încasările și cheltuielile apar odată cu efectuarea de plăți. O variantă a acestui tip de contabilitate – contabilitatea în partidă simplă – se aplică în România persoanelor fizice autorizate.

### 3.4.1. Variația stocurilor și regimul unor cheltuieli

Contabilizarea cheltuielilor și a veniturilor după natura lor poate conduce la prezentarea unor informații exagerate în contul de profit și pierdere. Astfel, în cazul consumului de semifabricate, întreprinderilor românești care aplică OMFP 1802/2014 li se sugerează să înregistreze consumul de semifabricate prin transferul lor scriptic într-un cont de materii



prime sau de consumabile, de unde ajung din nou în contul de cheltuială 601 sau 602. Această regulă poate avea drept consecință dublarea sau chiar multiplicarea sumelor înregistrate pe cheltuieli cu materiile prime sau cu materialele consumabile. Din acest motiv, dacă firma cu pricina este componentă a unui grup supus obligației de a întocmi situații financiare consolidate conforme cu IAS/IFRS, atunci trecerea de la contabilitatea individuală la datele consolidate presupune identificarea sumelor dublate sau multiplicat și eliminarea lor, printr-un articol contabil în care se debitează contul de cheltuieli și se creditează contul de variația stocurilor, cu sumele în roșu.

Pentru exemplificare, presupunem o filieră extrem de simplă de înregistrări :

- consum de materii prime, la cost de 10.000 lei :

601 Cheltuieli cu materiile prime	=	301 Materii prime	10.000		10.000	
-----------------------------------	---	-------------------	--------	--	--------	--

- recepția semifabricatelor, în costul cărora se adaugă și alte cheltuieli ; pentru a marca acest lucru vom scrie 10.000+ :

341 Semifabricate	=	711 Variația stocurilor	10.000+		10.000+	
-------------------	---	-------------------------	---------	--	---------	--

- consumul semifabricatelor, într-o fază ulterioară de producție :

301 Materii prime	=	341 Semifabricate	10.000+		10.000+	
601 Cheltuieli cu materiile prime	=	301 Materii prime	10.000+		10.000+	

- presupunem o singură fază ulterioară în traseul semifabricatelor, așa că, după aceasta se obțin produsele finite, al căror cost este 10.000++ :

345 Produse finite	=	711 Variația stocurilor	10.000++		10.000++	
--------------------	---	-------------------------	----------	--	----------	--

Pentru întocmirea contului de profit și pierdere, în rulaj la contul 601 *Cheltuieli cu materiile prime* avem 10.000 lei la care se adaugă încă 10.000+, ceea ce înseamnă că suma de 10.000 (dar și celelalte componente) apare de două ori pe cheltuieli după natură. Soluția este stornarea cheltuielilor care se dublează :

601 Cheltuieli cu materiile prime	=	711 Variația stocurilor	10.000+		10.000+	
-----------------------------------	---	-------------------------	---------	--	---------	--

De altfel, problema se poate formula de o manieră mai generală, urmînd să căutăm răspuns la întrebarea cînd se recunosc pe cheltuieli<sup>25</sup> stocurile. Am răspuns la această întrebare în partea introductivă a acestui subcapitol.

25. Prin *recunoaștere pe cheltuieli* înțelegem influențarea rezultatului contabil de către elementul respectiv.



### 3.4.2. *Piese de schimb importante, inspecții și revizii ale unor imobilizări*

După modelul IFRS, norma românească a introdus o regulă specifică în cazul pieselor de schimb și a echipamentului de service. Astfel, acestea sînt contabilizate, în general, ca stocuri și se recunosc în contul de profit și pierdere atunci cînd sînt consumate. Totuși, piesele de schimb importante și echipamentele de securitate sînt considerate imobilizări corporale atunci cînd o entitate preconizează că le va utiliza pe parcursul unei perioade mai mari de un an. Justificarea este dată tocmai de nevoia de a pune față în față eforturile (costul acestor piese de schimb) cu efectele pe care le generează pe o perioadă mai lungă, în condițiile în care costul lor este semnificativ.

Pe aceeași linie, OMFP 1802/2014 propune o opțiune privind recunoașterea costului unor inspecții sau revizii generale regulate, efectuate de entitate pentru depistarea defecțiunilor. Astfel, costul acestor revizii este fie recunoscut drept cheltuială la momentul efectuării fiecărei inspecții generale, fie se adaugă la valoarea contabilă a elementului de imobilizări corporale ca o înlocuire, dacă sînt respectate criteriile de recunoaștere. În cazul recunoașterii costului inspecției drept componentă a activului, valoarea componentei se amortizează pe perioada dintre două inspecții planificate. Aceste reguli privind recunoașterea costurilor cu reviziile și inspecțiile drept componentă a imobilizărilor corporale se aplică atunci cînd costurile respective sînt semnificative.

### 3.4.3. *Capitalizarea costului îndatorării*

Pînă la intrarea în vigoare a OMFP 1802/2014, norma contabilă românească permitea lăsarea dobînzilor integral în sarcina perioadei în care au apărut. Era posibilă și aplicarea alternativei, adică includerea dobînzilor în costul unor active cu ciclu lung de fabricație. După modelul IFRS, din 2015, s-a eliminat opțiunea care permitea lăsarea dobînzilor pe cheltuielile perioadei. Astfel, costurile îndatorării atribuibile activelor cu ciclu lung de fabricație sînt incluse în costurile de producție ale acestora, în măsura în care sînt legate de perioada de producție. În costurile îndatorării se include dobînda la capitalul împrumutat pentru finanțarea achiziției, construcției sau producției de active cu ciclu lung de fabricație<sup>26</sup>.

Pentru aplicarea acestei reguli, prin *activ cu ciclu lung de fabricație* se înțelege un activ care solicită în mod necesar o perioadă substanțială de timp pentru a fi gata în vederea utilizării sale prestabilite sau pentru vânzare. Pentru că formularea din OMFP 1802/2014 nu era foarte clară, a intervenit o schimbare introdusă prin OMFP 4160/2015, prin care se precizează că prin *perioadă substanțială* se înțelege o perioadă mai mare de un an. Activele financiare și stocurile fabricate pe o bază repetitivă de-a lungul unei perioade scurte de timp nu sînt considerate active cu ciclu lung de fabricație. Nu sînt active cu ciclu lung de fabricație nici activele care în momentul achiziției sînt gata pentru utilizarea lor prestabilită sau pentru vânzare.

Capitalizarea costurilor îndatorării trebuie să înceteze cînd se realizează cea mai mare parte a activităților necesare pentru pregătirea activului cu ciclu lung de fabricație, în vederea utilizării prestabilite sau a vânzării acestuia.

26. Aici apare o diferență față de IAS 23 *Costurile îndatorării*: în IFRS se capitalizează toate costurile generate de îndatorare și nu doar dobînda.



Entitățile care au inclus în valoarea activelor cu ciclu lung de fabricație costuri ale îndatorării prezintă informații corespunzătoare în notele explicative la situațiile financiare.

Justificarea capitalizării dobânzii este dată de nevoia ca efortul (costul, inclusiv cel financiar) făcut pentru obținerea unui activ, să fie pus față în față cu veniturile pe care le generează folosirea activului respectiv.

Exemplu: În luna noiembrie N, firma începe lucrările la un activ cu ciclu lung de fabricație și costurile cumulate până la sfârșitul exercițiului sînt de 150.000 lei (lucrări facturate de terți). În decembrie, se obține un credit pentru finanțarea lucrărilor la activul respectiv și prima tranșă de 100.000 lei din acest credit este trasă pe 15 decembrie pentru plata unui furnizor. În extrasul de cont pe luna decembrie apare și dobînda de 500 lei efectiv suportată pentru acest credit în exercițiul N. În exercițiul următor, dobînzile totale aferente acestui credit sînt de 43.000 lei, la costuri adăugate la activ egale cu 1.500.000 lei. Activul este finalizat în ianuarie N+2, iar pentru această din urmă lună s-a mai suportat o dobîndă egală cu 1.000 lei și s-au mai colectat costuri de 26.000 lei. Contabilizarea operațiunilor aferente se prezintă, cu explicațiile aferente, în tabelul 3.7 (facem abstracție de TVA).

**Tabelul 3.7. Înregistrarea capitalizării costului îndatorării**

<i>Explicații și calcule</i>	<i>Înregistrări contabile</i>			
În exercițiul N, se colectează costuri ale imobilizării în curs în valoare de 150.000 lei	231	=	404	150.000
Presupunem că dobînzile au fost înregistrate inițial pe cheltuielile după natură aferente	666	=	5121	500
La închidere, stornăm înregistrarea dobînzilor pe cheltuieli și le ducem în costul imobilizării în curs <sup>27</sup> .	666	=	5121	500
	231	=	5121	500
În anul următor (N+1), colectarea costului activului.	231	=	404 (722)	1.500.000
Stornarea dobînzii și introducerea acesteia în costul activului	666	=	5121	43.000
	231	=	5121	43.000
În N+2, colectarea noilor costuri, capitalizarea dobînzii și recepția finală a bunului	231	=	404 (722)	26.000
	666	=	5121	1.000
(150.000 + 500 + 1.500.000 + 26.000 = 1.676.500 lei).	231	=	5121	1.000
	213	=	231	1.676.500

Chiar dacă rambursarea creditului se face pe o perioadă mai lungă și, implicit, se vor mai suporta dobînzii și după recepția finală, aceste costuri ale îndatorării nu se mai pot adăuga la cost.

Norma românească nu spune nimic despre finanțarea activelor cu ciclu lung de fabricație din mai multe credite, nu neapărat obținute explicit pentru activul respectiv. În IAS 23 se precizează că, în măsura în care o entitate împrumută fonduri în general și le utilizează în scopul obținerii unui activ cu ciclu lung de producție, valoarea costurilor îndatorării eligibile pentru capitalizare se stabilește prin aplicarea unei rate de capitalizare asupra cheltuielilor cu activul respectiv. Rata de capitalizare trebuie să fie media ponderată a costurilor îndatorării aplicabile împrumuturilor entității, în curs în perioada în cauză,

27. Ar exista și posibilitatea lăsării dobînzilor în contul 666, odată cu capitalizarea sumei aferente pe seama articolului contabil 231 = 722. Nu adoptăm această soluție deoarece ar conduce la un transfer de la rezultatul financiar către rezultatul de exploatare, cu efecte asupra calculului unor indicatori financiari.



alte decât împrumuturile făcute special pentru obținerea un activ cu ciclu lung de producție. Valoarea costurilor îndatorării pe care o entitate le capitalizează în cursul unei perioade nu trebuie să depășească valoarea costurilor îndatorării suportate în cursul acelei perioade.

### 3.5. Principiul intangibilității

Conform acestui principiu, un set de situații financiare nu se mai poate modifica după ce a fost făcut public. Această intangibilitate a situațiilor financiare (bilanț, cont de profit și pierdere, situația fluxurilor de trezorerie) este valabilă chiar dacă, după publicarea lor, se identifică și se corectează erori din anul precedent ori dacă se schimbă politicile contabile. Reflectarea contabilă a acestor evenimente (corectare de erori și/sau schimbare de politici contabile) se face prin contul de rezultat reportat și este însoțită de prezentarea în notele la situațiile financiare a informațiilor necesare pentru înțelegerea efectelor lor asupra cifrelor contabile.

În IFRS, principiul intangibilității nu este reținut. Asta înseamnă că o corecție a erorilor sau o schimbare de metodă va conduce la modificarea cifrelor comparative aferente exercițiului precedent, ceea ce poate face ca, de exemplu, cifrele 2015 din situațiile financiare pe 2015 să nu fie identice cu cifrele 2015 din situațiile financiare pe 2016. Apariția acestor evenimente poate afecta și analizele care se fac pentru stabilirea evoluției în timp a unei entități.

### 3.6. Principiul evaluării separate a elementelor de activ și de datorii

Activele și datoriile individuale trebuie evaluate separat (individual), pentru a evita riscul de a compensa diferențe favorabile cu diferențe nefavorabile apărute în diverse momente ale evaluării. Această regulă este foarte importantă în cazul unor structuri precum stocurile (pentru care trebuie determinată valoarea realizabilă netă), creanțele și datoriile individuale.

În IFRS se recunoaște și existența unor situații în care evaluarea individuală a unor active nu este posibilă: de exemplu, în IAS 36 *Deprecierea activelor*, valoarea recuperabilă (care devine valoare de inventar) se poate determina uneori doar la nivelul unui grup de active folosite împreună – unități generatoare de trezorerie. În acest caz, valoarea recuperabilă a unității se stabilește oarecum independent de valorile individuale ale activelor care o compun.

### 3.7. Principiul necompensării

Regula contabilă spune că este interzisă orice compensare între active și datorii ori între venituri și cheltuieli. De aici rezultă că este obligatorie contabilizarea individuală a activelor, datoriilor, veniturilor și cheltuielilor. Acest principiu trebuie înțeles pe două paliere:

- mai întâi, nu este permisă contabilizarea explicită a unor compensări (în articole contabile), în lipsa unui document care să justifice această operațiune (ordin de compensare);



- în al doilea rând, nu este permisă compensarea activelor cu datorii și a unor venituri cu cheltuieli direct în situațiile financiare, adică scăderea, în bilanț, a unui sold creditor al unei datorii care îndeplinește criteriile de recunoaștere din soldul debitor al unui activ (sau invers) ori scăderea rulajului unui venit din cel al unei cheltuieli (în contul de profit și pierdere).

În normele contabile se stabilește totuși că, în anumite situații, compensarea este obligatorie, îndeosebi la întocmirea situațiilor financiare. Un bun exemplu în acest sens îl reprezintă algoritmi din contul de profit și pierdere în ceea ce privește compensarea cheltuielilor și veniturilor din ajustări și provizioane. Mai găsim un exemplu în compensarea veniturilor și cheltuielilor din cedarea activelor imobilizate. În acest sens, norma contabilă stabilește că: „în cazul scoaterii din evidență a unei imobilizări necorporale, sînt evidențiate distinct veniturile din vânzare, cheltuielile reprezentînd valoarea neamortizată a imobilizării și alte cheltuieli legate de cedarea acesteia”, dar că „în scopul prezentării în contul de profit și pierdere, câștigurile sau pierderile care apar odată cu încetarea utilizării sau ieșirea unei imobilizări necorporale se determină ca diferență între veniturile generate de ieșirea activului și valoarea sa neamortizată, inclusiv cheltuielile ocazionate de cedarea acestuia, și trebuie prezentate ca valoare netă, ca venituri sau cheltuieli, după caz”.

### 3.7.1. Schimburi de stocuri

Regulile contabile românești mai vechi sau mai noi prezintă o listă a momentelor în care se face evaluarea elementelor aparținînd unei organizații, reținînd: intrarea, ieșirea, inventarierea și închiderea. În ceea ce privește intrarea, valoarea de intrare (devenită cost) îmbracă forme particulare, în funcție de calea prin care are loc intrarea. OMFP 1802/2014 identifică explicit costul de achiziție (pentru bunurile procurate „cu titlu oneros”), costul de producție (pentru bunurile produse în unitate), valoarea de aport (pentru bunurile procurate prin aportul altor entități la capitalul social) ori valoarea justă (pentru bunurile obținute cu titlu gratuit). O primă constatare este aceea că, la enumerarea regulilor generale de evaluare la intrare se face trimitere doar la evaluarea *bunurilor*. Pînă la OMFP 1752/2005 inclusiv, normele contabile românești nu prezentau nimic explicit (nici la partea generală, nici la particularizările prezentate pe categorii de active), în ceea ce privește evaluarea bunurilor dobîndite la schimb.

În OMFP 3055/2009 și în OMFP 1802/2014, la dezvoltările privind principiul necompensării, s-a introdus și o regulă simplă privind această speță: *în cazul schimbului de active, în contabilitate se evidențiază distinct operațiunea de vânzare/scoatere din evidență și cea de cumpărare/intrare în evidență, pe baza documentelor justificative, cu înregistrarea tuturor veniturilor și cheltuielilor aferente operațiunilor. Tratatamentul contabil este similar și în cazul prestărilor reciproce de servicii*. Această regulă este compatibilă cu ceea ce apare în reglementarea fiscală, la partea de TVA: operațiunea de schimb este tratată ca reprezentînd două livrări concomitente, pentru care se întocmesc facturi și se colectează/deduce taxă. Baza de calcul a taxei, la modul general, valabil deci și pentru schimbul de bunuri, o reprezintă contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor din partea cumpărătorului sau din partea altui terț. Constatăm aici o anumită apropiere între regula din Codul fiscal și cea stabilită de IAS 18 *Venituri*, unde se spune că veniturile vor fi evaluate la valoarea justă a contraprestației. Punînd la un loc cele două



reguli de detaliu, putem aprecia că, în cazul TVA la schimbul de bunuri este necesară o evaluare cât se poate de explicită a bunurilor/serviciilor care fac obiectul schimbului. Ne putem imagina că sumele aferente vor apărea ca atare în contractele/înțelegerile ori în alte documente încheiate între părțile participante la schimb.

În IFRS, principalele norme citate în ceea ce privește schimbul de bunuri sînt IAS 16 *Imobilizări corporale* și IAS 18 *Venituri* (care va fi înlocuită din 2018 cu IFRS 15 *Venituri din contracte cu clienți*). În acest subcapitol ne vom limita la schimburile de stocuri (reglementate indirect în IAS 18 *Venituri*), adică nu vom aborda schimburi în care să fie implicate imobilizări. Pe scurt, IAS 18 stabilește că, atunci cînd se schimbă bunuri sau servicii similare ca natură și ca valoare, schimbul nu este o tranzacție care să genereze venituri. Dimpotrivă, dacă bunurile/serviciile schimbate nu sînt similare, tranzacția este generatoare de venituri.

Pentru sublinierea caracterului simplist al normei românești, comparativ cu IFRS, scoatem în evidență efectele schimbului de bunuri printr-un exemplu simplu: două firme (A și B) cu activități similare decid să schimbe produse între ele. Argumentele principale țin de obținerea de către fiecare din cele două firme a unor contracte cu clienți situați în zona depozitelor celeilalte și de intenția (firească) de a evita costurile de transport. Prețurile unitare la care se va face schimbul bunurilor similare sînt identice. Presupunem că schimbul se referă la 1.000 buc. produs, prețul stabilit de cele două firme este de 10 lei/buc., iar costurile firmei A se ridică la 6,2 lei/buc., în timp ca costurile firmei B sînt de 5,9 lei/buc. Pînă la închidere, a revinde către terți externi 900 buc. la preț unitar de 14 lei, iar B revinde 860 buc., la preț de 13 lei. Contabilizarea tranzacțiilor se face astfel (TVA<sup>28</sup> 20%) :

La A			La B		
- facturarea celor 1.000 buc. către B, la preț de 10 lei/buc :			- facturarea celor 1.000 buc. către A, la preț de 10 lei/buc :		
411/B =	%	12.000	411/A =	%	12.000
	701	10.000		701	10.000
	4427	2.000		4427	2.000
- descărcarea gestiunii, la depozitul predător (nr. 1) $1.000 \times 6,2$ :			- descărcarea gestiunii, la depozitul predător : $1.000 \times 5,9$ :		
711 =	345	6.200	711 =	345	5.900
- recepția mărfii de la partenerul B, la depozitul nr. 2, altul decît cel predător :			- recepția mărfii de la partenerul A, la un alt depozit decît cel predător :		
% =	401/B	12.000	% =	401/A	12.000
371		10.000	371		10.000
4426		2.000	4426		2.000
- compensarea creanței cu datoria :			- compensarea creanței cu datoria :		
401/B =	411/B	12.000	401/A =	411/A	12.000
- livrarea către clienți obișnuiți, cu factură $900 \times 14$ :			- livrarea către clienți obișnuiți, cu factură : $860 \times 13$ :		
411 =	%	15.120	411 =	%	13.416
	707	12.600		707	11.180
	4427	2.520		4427	2.236
- descărcarea gestiunii cu mărfurile vîndute : $900 \times 10$ :			- descărcarea gestiunii cu mărfurile vîndute : $860 \times 10$ :		
607 =	371	9.000	607 =	371	8.600

28. În 2016, cota normală de TVA este de 20%, dar codul fiscal prevede coborîrea acesteia la 19% începînd cu 2017.



Din toată succesiunea aceasta de înregistrări, observăm că părțile constată venituri din vânzări de  $10.000 + 12.600 = 22.600$  lei (la A), respectiv  $10.000 + 11.180 = 21.180$  lei (la B). Este evident că, dacă produsele schimbate sînt similare, atunci ceva nu e în regulă. Într-adevăr, dacă nu ar fi avut loc schimbul, atunci firma A, de exemplu, ar fi avut :

- transferul produselor de la depozitul nr. 1 la depozitul nr. 2, operațiune de pe urma căreia nu ar fi apărut nici un venit (documentul este *avizul de însoțire* și înregistrarea eventuală s-ar fi făcut cu  $482 = 345$  și  $345 = 482$  sau  $371 = 482$ );
- vânzarea de la depozitul nr. 2, operațiune generatoare de venituri egale cu 12.600 lei.

Rezultă de aici că soluția din IAS 18 *Venituri* care spune că schimbul de bunuri similare nu trebuie să genereze nici un venit este cea corectă. Altfel, se poate ajunge la dublarea sau chiar la multiplicarea de mai multe ori a veniturilor, în mod nejustificat, cu efecte nefavorabile asupra calității informației publicate în situațiile financiare anuale (îndeosebi în contul de profit și pierdere). Dacă întreprinderea optează, în contabilitatea individuală, pentru o soluție de genul celei descrise mai sus, atunci va fi nevoită să retrăteze informația, cu ocazia trecerii eventuale la situațiile financiare consolidate (în măsura în care face parte dintr-un grup a cărui societate mamă are astfel de obligații) sau dacă dorește o mai bună calitate a propriilor situații financiare.

De fapt, informația este puțin denaturată nu numai la nivelul veniturilor și a cheltuielilor, ci și pentru stocurile de produse obținute la schimb și rămase la închidere. Acestea sînt evaluate la prețul negociat pentru realizarea schimbului și nu la costul de producție/achiziție efectiv suportat pentru dobîndirea lor. Corecțiile necesare ar putea apărea astfel :

La A	La B																								
Informațiile de care dispunem la închidere :	Informațiile de care dispunem la închidere :																								
<ul style="list-style-type: none"><li>- venit nejustificat realizat din tranzacția de schimb de bunuri similare : 10.000 lei ;</li><li>- rata profitului realizată din „vînzarea” la schimb : <math>(10.000 - 6.200)/10.000 = 0,38</math> ;</li><li>- soldul rămas din bunurile primite la schimb este de <math>1.000 - 900 = 100</math> buc. la cost unitar de 10 lei, adică 1.000 lei ;</li><li>- profitul nejustificat regăsit în stocul de marfă primit la schimb : <math>1.000 \times 0,38 = 380</math> lei.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>- venit nejustificat realizat din tranzacția de schimb de bunuri similare : 10.000 lei ;</li><li>- rata profitului realizată din „vînzarea” la schimb : <math>(10.000 - 5.900)/10.000 = 0,41</math> ;</li><li>- soldul aferent bunurilor primite la schimb este de <math>1.000 - 860 = 140</math> buc. la cost unitar de 10 lei, adică 1.400 lei ;</li><li>- profitul nejustificat regăsit în stocul de marfă primit la schimb : <math>1.400 \times 0,41 = 574</math> lei.</li></ul>																								
Eliminarea venitului, a cheltuielii și a profitului nejustificate se pot prezenta astfel :	Eliminarea venitului, a cheltuielii și a profitului nejustificate se pot prezenta astfel :																								
<table><tr><td>701</td><td>=</td><td>%</td><td><u>10.000</u></td></tr><tr><td></td><td></td><td>371</td><td>380</td></tr><tr><td></td><td></td><td>607</td><td>9.620</td></tr></table>	701	=	%	<u>10.000</u>			371	380			607	9.620	<table><tr><td>701</td><td>=</td><td>%</td><td><u>10.000</u></td></tr><tr><td></td><td></td><td>371</td><td>574</td></tr><tr><td></td><td></td><td>607</td><td>9.426</td></tr></table>	701	=	%	<u>10.000</u>			371	574			607	9.426
701	=	%	<u>10.000</u>																						
		371	380																						
		607	9.620																						
701	=	%	<u>10.000</u>																						
		371	574																						
		607	9.426																						

Dacă nu se fac aceste corecții, informația prezentată în contul de profit și pierdere (cifre de afaceri și cheltuieli privind descărcarea gestiunii) și în bilanț (valoarea stocurilor) este denaturată. Ce interes ar putea exista în acest gen de manipulare ? Putem găsi justificări pe cel puțin două paliere :

- din punctul de vedere al analizei financiare : firma poate dori să declare o cifră de afaceri mai mare sau chiar un profit mai mare, în scopul îmbunătățirii unor indicatori financiari ;



- din punct de vedere fiscal, dacă firma are o pierdere fiscală a cărei reportare se apropie de finalul perioadei de 7 ani, atunci, un profit fiscal în prezent poate asigura evitarea situației în care nu se mai recuperează pierderea fiscală;
- tot din punct de vedere fiscal și tot în cazul existenței unei pierderi fiscale reportate, firma poate face schimburi în care să implice imobilizări amortizate integral, la prețuri mari (rezultă de aici un profit care compensează pierderea fiscală din exercițiile precedente); după alte câteva tranzacții, imobilizările se pot întoarce la aceeași firmă, cu o nouă valoare care va fi amortizată (contabil și fiscal) pe o nouă durată de viață.

### 3.7.2. *Prezentarea informațiilor privind subvențiile*

În general, normele contabile împart subvențiile în două categorii: subvenții aferente activelor și subvenții aferente veniturilor. Această structurare apare atât în IAS 20, cât și în OMFP 1802/2014. **Subvențiile aferente activelor** sînt acordate de autorități cu scopul principal de a contribui la cumpărarea, construcția sau dobîndirea în alt mod a unor active imobilizate. De asemenea, pot exista și condiții secundare restrictive în ceea ce privește tipul sau amplasarea activelor ori perioadele în care acestea urmează a fi achiziționate sau exploatate. Toate celelalte **subvenții sînt aferente veniturilor**. În OMFP 1802/2014 (dar și în OMFP 1286/2012 referitor la aplicarea de către firmele cotate a IFRS în contabilitatea individuală), la enumerarea conturilor folosite de firmele eligibile, denumirile subvențiilor devin *subvenții pentru investiții* (pentru cele aferente activelor) și, respectiv *subvenții de exploatare* (pentru cele aferente veniturilor).

În ciuda acestor similitudini între norma românească și IAS 20, reținem că recomandările privind contabilizarea și prezentarea subvențiilor pentru investiții diferă în cele două norme. În OMFP 1802/2014 este obligatorie recunoașterea subvenției ca venit amînat, în timp ce IAS 20 prevede două soluții:

- fie subvenția este prezentată la venituri în avans;
- fie subvenția se deduce din costul activului imobilizat la a cărei finanțare a contribuit.

Trecînd la contabilizarea efectivă și prezentarea în bilanț și în contul de profit și pierdere a informațiilor privind subvențiile pentru investiții, este interesant de identificat locul rezervat acestora și, mai ales, măsura în care se respectă definițiile generale ale activelor, datoriilor, veniturilor și cheltuielilor. Din normele românești, dar și din *Cadrul conceptual general pentru raportarea financiară* al IASB, precum și din IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare*, aflăm că în bilanț există loc pentru active, pentru datorii și pentru capitaluri proprii. Am văzut că primirea unei subvenții pentru investiții se regăsește în sold creditor la un cont specific sau se scade direct din valoarea de înregistrare a activului astfel subvenționat (în IFRS). Dacă subvenția rămîne într-un cont specific, soldului creditor corespunzător trebuie să-i găsim loc în pasivul bilanțului, adică trebuie să-i atribuim fie calitatea de capital propriu, fie pe cea de datorie<sup>29</sup>. Atît IAS 20, cât și OMFP 1802/2014 interzic în mod explicit declararea subvențiilor ca elemente de capitaluri proprii. Nu ne rămîne decît să le găsim loc la datorii. Pentru aceasta, subvențiile pentru investiții trebuie să răspundă criteriilor de recunoaștere a datoriilor, adică să reprezinte o obligație prezentă

29. Ideile din prezentul subcapitol au apărut sub titlul „Elemente privind calitatea prezentării subvențiilor pentru investiții în situațiile financiare” în revista *Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor*, 11/noiembrie 2007, pp. 42 -47.



care va genera ieșiri viitoare de avantaje economice, obligație care să poată fi estimată credibil și să rezulte dintr-un eveniment trecut. La prima vedere, constatăm că sînt îndeplinite doar două din aceste criterii (evaluarea credibilă și apariția ca urmare a unui eveniment trecut) și că subvențiile nu prea reprezintă obligații prezente care să genereze ieșiri viitoare de trezorerie. Această idee este întărită și de faptul că recunoașterea în contabilitate a subvențiilor de orice tip se realizează doar atunci cînd beneficiarul are aproape certitudinea că va putea să respecte condițiile impuse de finanțator și că va primi subvenția – deci probabilitatea restituirii ei este prea mică pentru a o recunoaște ca datorie. Și dacă totuși, după recunoașterea inițială a unei subvenții, apar elemente care să pună sub semnul întrebării capacitatea întreprinderii de a mai respecta condițiile pentru care a fost primită subvenția, atunci normele contabile spun că se va constitui un provizion care să constate datoria eventuală față de finanțator. De aici putem să deducem că poziția din pasivul bilanțului rezervată pentru subvențiile pentru investiții este puțin forțată, dar acceptabilă, în măsura în care valoarea lor este nesemnificativă.

Această dificultate în a găsi loc în pasiv subvențiilor pentru investiții a condus probabil, în procesul de elaborare a normelor contabile anglo-saxone (inclusiv IFRS), la soluția potrivit căreia subvenția să se scadă din valoarea de înregistrare a activului pe care-l finanțează. Soluția este una potrivită și din punctul de vedere al stabilirii costului de achiziție al activului respectiv: efortul făcut de întreprindere nu este la nivelul prețului plătit – o parte din acesta se recuperează –, ceea ce ne face să recunoaștem că un cost de achiziție sau de producție diminuat cu subvenția este preferabil din punctul de vedere al calității informației contabile din bilanț și din contul de profit și pierdere<sup>30</sup>. În orice caz, practicile contabile internaționale rețin ambele variante.

În ceea ce privește firmele românești, pînă în 2011 singura politică posibilă era prezentarea soldului subvențiilor pentru investiții ca venit amînat în pasiv. Odată cu trecerea la IFRS, politica contabilă reținută de aceste firme în ceea ce privește subvențiile pentru investiții nu s-a prea schimbat: din cele 82 de firme cotate la bursă în 2015, doar 26 declară în situațiile financiare pe 2014 o politică privind subvențiile pentru investiții și toate au optat pentru prezentarea ca venit amînat.

În continuare, ne propunem să scoatem în evidență cîteva elemente privind tehnicile concrete de contabilizare și, mai ales, de prezentare a informației în situațiile financiare, în cele două variante acceptate de IAS 20 și, de asemenea, să comentăm în legătură cu modul de contabilizare și calculele de efectuat la eventuala rambursare a subvenției pentru investiții.

În prima variantă de prezentare (venit eşalonat) – singura permisă de OMFP 1802/2014 – mecanismul este binecunoscut și are meritul că permite prezentarea în bilanț a unui activ la valoarea lui cea mai credibilă, din punctul de vedere al referinței la piață. Așa cum am arătat, unul din dezavantajele acestui procedeu este că amortizarea nu reflectă efortul real pe care l-a făcut firma pentru dobîndirea bunului respectiv (cu efecte posibile asupra credibilității informațiilor din contul de profit și pierdere și asupra costurilor de producție, în măsura în care amortizarea bunului finanțat prin subvenție este un element de cost). Pe de altă parte, revenim asupra faptului că punerea în pasiv a subvenției nu prea corespunde criteriilor de recunoaștere a datoriei.

A doua variantă (diminuarea costului activului cu valoarea subvenției) poate să pară forțată, are însă avantajul că evită apariția venitului în avans în pasiv și că, în același

30. Vezi și Raffournier, B., *Les normes comptables internationales (IAS/IFRS)*, 2<sup>e</sup> édition, Economica, Paris, 2005, p. 208.



timp, cheltuielile exercițiului sînt influențate doar cu efortul real pe care l-a făcut întreprinderea pentru a dobîndi bunul respectiv. Din punctul de vedere al realizării tehnice a aplicării acestui al doilea procedeu, în unele lucrări de contabilitate publicate în România, se prezintă o variantă foarte bună și ușoară, mai ales că are meritul de a se regăsi și în multe lucrări străine de contabilitate: această variantă presupune închiderea efectivă a contului de pasiv 475 *Subvenții*... prin debitarea acestuia, în corespondență cu contul de imobilizare în care s-a dus activul finanțat prin subvenție. În acest fel, în contul de activ implicat rămîne doar partea din valoarea de intrare suportată efectiv de entitate, iar cheltuiala cu amortizarea este la nivelul real. Înregistrările pe care tocmai le-am descris sînt corecte din prisma IAS/IFRS, dar credem că nu s-ar pierde cu nimic din informație dacă 475 *Subvenții*... ar rămîne cu sold în contabilitatea curentă, urmînd ca, la întocmirea bilanțului, să fie considerat rectificare a contului de imobilizare care, la rîndul lui, va fi rămas cu toată valoarea de intrare în sold. În același timp, venitul din subvenția pentru investiții ar fi considerat rectificare a cheltuielii cu amortizarea, astfel încît în contul de profit și pierdere și în contabilitatea de gestiune să apară, la cheltuieli, efortul real. Pe de altă parte, s-ar putea ca, la eventuala restituire a subvenției, calculele și înregistrările să fie mai simple în situația în care mai avem sold la contul de subvenții și în orice caz nu se mai umblă la contul de imobilizare. Reamintim că, atît în IAS 20, cît și în OMFP 1802/2014, se prevede că înregistrarea restituirii subvențiilor se face prin debitarea contului de venit amînat, iar, dacă se restituie mai mult decît găsim în soldul acestui cont, atunci diferența trece pe cheltuieli. În mod firesc, în IAS 20 avem și soluția pentru contabilizarea restituirii subvenției aferente activelor în cazul în care contabilizarea inițială s-a făcut prin scăderea acesteia din valoarea de înregistrare a unui activ: suma restituită are ca efect creșterea valorii activului respectiv, iar amortizarea suplimentară acumulată care ar fi fost recunoscută în lipsa subvenției se trece pe cheltuieli<sup>31</sup>. Dacă rambursarea subvenției se face integral (așa cum, de altfel, se sugerează în normele contabile), atunci lucrurile sînt simple, în sensul că soldul venitului în avans se anulează, respectiv subvenția se trece din nou în valoarea activului. Dacă, dimpotrivă, subvenția se rambursează parțial, atunci este firesc să mai rămînă ceva în sold la contul de venit în avans, respectiv să nu adăugăm la valoarea activului decît partea din subvenție restituită<sup>32</sup>.

Chiar dacă prezentările în bilanț sînt diferite, credem că, în mod normal, cele două metode de contabilizare a subvențiilor pentru investiții permise de IAS 20 ar trebui să aibă exact **aceleași efecte asupra rezultatelor** prezentate în contul de profit și pierdere, de-a lungul funcționării bunului finanțat prin subvenție.

Exemplu: O întreprindere (care aplică IFRS) prezintă unei autorități publice un proiect de investiții de 285.000 lei pentru care solicită și primește o finanțare nerambursabilă de 120.000 lei. Utilajul se amortizează liniar pe 5 ani. Vom prezenta calculele și sumele de prezentat în bilanț în cele două variante de bază:

a) subvenția este venit amînat și apare ca atare în bilanț;

sau

b) subvenția se scade imediat din costul activului, cu două subvariante:

31. Vezi și Ristea, M. (coordonator), *Contabilitatea financiară a întreprinderii*, Editura Universitară, București, 2005, pp. 448-450.

32. Conform și *Normes IAS/IFRS – que faut-il faire – comment s'y prendre*, 2<sup>e</sup> édition, Editions d'Organisation, Paris, 2005, pp. 369-371.



b1) subvenția rămîne în contul 475 *Subvenții...*, dar acesta este considerat la închidere drept cont rectificativ al imobilizării

Sau

b2) contul de subvenție se închide prin cel de imobilizări.

a) **Varianta cu venitul din subvenție eşalonat** – Valoarea de înregistrare a activului este egală cu costul acesteia de 285.000 lei, sumă care va deveni sold al contului 213 *Instalații...* Contul 475 *Subvenții...* are sold inițial creditor egal cu 120.000 lei. Cheltuiala cu amortizarea pe primul an de utilizare se ridică la  $285.000 / 5 = 57.000$  lei, în timp ce venitul din subvenție ajunge la  $120.000 / 5 = 24.000$  lei. În situațiile financiare de la sfîrșitul primului exercițiu, mărimile apărute sînt următoarele :

- în activ, avem instalația la valoarea netă contabilă de  $285.000 - 57.000 = 228.000$  lei ;
- în pasiv, avem soldul contului 475 *Subvenții...* egal cu  $120.000 - 24.000 = 96.000$  lei ;
- în contul de profit și pierdere, cheltuiala cu amortizarea este de 57.000 lei și venitul din subvenție este de 24.000 lei, rezultatul fiind influențat cu doar  $57.000 - 24.000 = 33.000$  lei.

b1) **Varianta cu scăderea subvenției din costul activului prin considerarea contului 475 *Subvenții...* ca rectificativ** – Soldurile conturilor implicate în tranzacțiile din exemplu sînt aceleași ca la varianta a) : imobilizarea apare cu 285.000 lei, soldul inițial al subvenției a fost de 120.000 lei și soldul final rămîne de 96.000 lei, în timp ce amortizarea cumulată la sfîrșitul exercițiului de utilizare este de 57.000 lei – pînă aici nu apare nici un fel de înregistrare în plus sau în minus față de varianta a). Diferențele față de varianta a) se pun în evidență doar la întocmirea situațiilor financiare, cînd avem :

- în activ, valoarea de bilanț a imobilizării ține cont de două conturi rectificative (amortizarea și subvenția) și este egală cu  $285.000 - 57.000 - 96.000 = 132.000$  lei, fără a mai apărea ceva în pasiv ;
- în contul de profit și pierdere, cheltuiala cu amortizarea este rectificată de venitul din subvenție și ajunge la  $57.000 - 24.000 = 33.000$  lei.

b2) **Varianta cu scăderea directă a subvenției din costul activului** – Valoarea de înregistrare a imobilizării, găsită în sold la contul corespunzător, este de  $285.000 - 120.000 = 165.000$  lei, ceea ce conduce la o cheltuială cu amortizarea de  $165.000 / 5 = 33.000$  lei, fără a mai avea sold la contul de subvenție și nici rulaj la contul de venit din subvenție. În situațiile financiare, prezentările sînt :

- în activ, imobilizarea apare cu  $165.000 - 33.000 = 132.000$  lei, fără ca în pasiv să mai apară ceva ;
- în contul de profit și pierdere, cheltuiala cu amortizarea este de 33.000 lei.

Pînă aici nu apare nici o diferență de prezentare între variantele b1) și b2) și nu sînt motive ca în următorii ani de funcționare să ajungem la vreo astfel de diferență. Totodată, constatăm că efectul net asupra rezultatului este același în toate cele trei cazuri și este clar că acest lucru se va întîmpla și în exercițiile următoare, dacă nu apare nimic nou în ceea ce privește regimul subvenției. În plus, este de remarcat faptul că, în varianta b) se diminuează semnificativ riscul de denaturare a costului de producție al eventualelor bunuri



obținute prin exploatarea utilajului, denaturare la care s-ar ajunge dacă s-ar include în acest cost amortizarea calculată la tot costul de achiziție.

În continuarea exemplului, considerăm că, la sfârșitul celui de-al treilea an, întreprinderea este obligată să ramburseze 2/3 din subvenție (80.000 lei), fără a lua în considerare eventuale penalități.

În variantele a) și b1), soldurile conturilor implicate arată astfel :

- contul de imobilizare are soldul final debitor de 285.000 lei ;
- contul de amortizare are sold creditor de  $3 \times 57.000 = 171.000$  lei, de unde stabilim o valoare netă contabilă de  $285.000 - 171.000 = 114.000$  lei ;
- contul de venit amânat din subvenție are sold creditor egal cu  $120.000 - 3 \times 24.000 = 48.000$  lei.

Restituirea subvenției nu are efecte nici asupra imobilizării, nici asupra amortizării cumulate, ci va implica doar contul de subvenții. Pentru a înregistra restituirea, este util să considerăm că de la început s-a primit o subvenție de  $1/3 \times 120.000 = 40.000$  lei. Soldul acesteia ar fi fost de  $40.000 - 40.000 \times (3/5) = 16.000$  lei. Cum subvenția nu se restituie integral, este normal să mai lăsăm această sumă în sold la 475 Subvenții... De aici rezultă că diminuarea subvenției se va face de la soldul actual de 48.000 lei la un sold nou de 16.000 lei, cu suma de 32.000 lei. Restul până la suma totală restituită se trece pe cheltuieli :  $80.000 - 32.000 = 48.000$  lei, așa încât înregistrarea restituirii se poate prezenta astfel :

%	=	5121 Conturi la bănci în lei		80.000
475 Subvenții pentru investiții			-	
6588 Alte cheltuieli de			32.000	
exploatare			48.000	

După această înregistrare, soldurile conturilor de imobilizări și de amortizare nu se modifică, cheltuiala cu amortizarea pe exercițiile rămase rămâne la fel ca până acum, în timp ce venitul din subvenție se schimbă, trecînd de la 24.000 lei/an la  $16.000 / 2 = 8.000$  lei/an (de altfel, suma reprezintă chiar 1/3 din venitul anual de până la restituirea a 2/3 din subvenție). În OMFP 1802/2014, regula este simplistă și extrem de ușoară : „restituirea unei subvenții referitoare la un activ se înregistrează prin reducerea soldului venitului amânat cu suma rambursabilă”. Prin aplicarea acestei reguli, toată suma rambursată se duce în debitul contului 475 și, dacă acesta nu are sold suficient, diferența ajunge pe cheltuieli. Această soluție are meritul de a fi simplă și o recomandăm celor care nu vor să se complice prea tare cu principiile contabile.

În varianta b2), lucrurile se complică puțin, în sensul că, neavînd sold la contul de subvenție, va trebui să adăugăm ceva la valoarea de înregistrare a imobilizării. Pentru aceasta, este util să știm mai întîi cît este valoarea netă contabilă a bunului la data restituirii subvenției :  $165.000 - 3 \times 33.000 = 66.000$  lei. În continuare, calculăm cît ar fi fost valoarea brută a imobilizării și amortizarea cumulată dacă de la început s-ar fi primit subvenție de doar  $1/3 \times 120.000 = 40.000$  lei :

- valoarea brută s-ar fi ridicat la  $285.000 - 40.000 = 245.000$  lei ;
- amortizarea cumulată ar fi fost de  $245.000 \times (3/5) = 147.000$  lei, de unde rezultă o valoare netă contabilă egală cu  $245.000 - 147.000 = 98.000$  lei.

Vedem că restituirea subvenției trebuie să ducă valoarea brută de la 165.000 lei la 245.000 lei, adică vom adăuga 80.000 lei, în timp ce amortizarea trebuie să treacă de la 99.000 la 147.000 lei, adică o diferență de 48.000 lei :



213 Instalații...	=	5121 Conturi la bănci în lei	80.000	80.000
6811 Cheltuieli cu amortizarea	=	2813 Amortizarea instalațiilor	48.000	48.000
...		...		

După aceste calcule și înregistrări, vedem că efectul restituirii parțiale a subvenției asupra rezultatului exercițiului în care se întâmplă acest lucru este același, indiferent de varianta pe care o reținem pentru prezentarea subvenției: apare o cheltuială de 48.000 lei. Dacă restituirea subvenției ar fi fost integrală, atunci, în variantele a și b1) n-ar mai fi rămas sold la contul 475 *Subvenții...*, în timp ce în varianta b2) s-ar fi adăugat la valoarea de înregistrare a imobilizării toată subvenția primită anterior și s-ar fi reconstituit toată amortizarea nerecunoscută anterior.

### 3.8. Contabilizarea și prezentarea elementelor din situațiile financiare ținând cont de fondul economic al tranzacțiilor

Pînă la apariția OMFP 1802/2014 (vezi tabelul 3.1), denumirea acestui principiu era *prevalența economicului asupra juridicului*. Denumire actuală este foarte sugestivă, în sensul că desemnează direct conținutul principiului.

De fapt, această regulă ar trebui să fie aplicată în mod excepțional, doar atunci cînd există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică. Aparența juridică a tranzacției este dată de ceea ce scrie în documentele justificative. Chiar dacă norma contabilă stabilește că documentele justificative și contractele încheiate între părți trebuie să reflecte întocmai modul cum se produc evenimentele și tranzacțiile (adică să fie în concordanță cu realitatea), se recunoaște că pot apărea neconcordanțe între economic și juridic.

În tabelul 3.8 comentăm exemplele de neconcordanțe între forma juridică și realitatea economică pe care le găsim în OMFP 1802/2014.

**Tabelul 3.8. Situații de prevalență a economicului asupra juridicului**

<i>Exemplul prezentat explicit în OMFP 1802/2014</i>	<i>Observații</i>
1. Încadrarea de către utilizatori a contractelor de leasing în leasing operațional sau financiar	Distincția dintre leasing financiar și operațional este impusă, în România, de lege, ceea ce face ca această separare contabilă să nu fie neapărat o prevalență a economicului asupra juridicului. Este totuși posibil ca unele contracte să aibă un fond economic diferit de ceea ce apare explicit în conținutul lor (operațional, care să fie, de fapt, financiar sau invers). Diferențe semnificative între documentele justificative și contabilizare apar la contractele de lease-back.
2. Recunoașterea veniturilor din chirii, respectiv a cheltuielilor din chirii în funcție de fondul economic al contractului și de eventualele gratuități (stimulente) aferente	Regulile de contabilizare a stimulentele acordate/primate în contractele de prestări servicii (inclusiv închiriere) sînt introduse de OMFP 1802/2014 (exemplul de mai jos).



3. Încadrarea operațiunilor la vânzare în nume propriu sau comision, respectiv consignatie	Forma juridică pe care o îmbracă astfel de contracte poate avea efecte fiscale diferite: de exemplu, la vânzările prin consignatie, recunoașterea venitului (impozabil), a cheltuielii (deductibile) și a TVA se face la revînzarea de către client a bunurilor care fac obiectul contractului și nu la livrarea către clientul comerciant.
4. Recunoașterea veniturilor, respectiv a cheltuielilor în contul de profit și pierdere sau ca venituri în avans, respectiv cheltuieli în avans	Nu întotdeauna repartizarea în timp a unor cheltuieli/venituri este foarte clară. E posibil ca părțile implicate să înțeleagă diferit tranzacția și, deci, să o contabilizeze diferit. De exemplu, costul unor reparații importante sau a unor modernizări ar putea să fie eşalonat prin recunoașterea într-un cont de imobilizare sau prin intermediul cheltuielilor în avans.
5. Recunoașterea participațiilor deținute ca fiind de natura acțiunilor deținute la entități afiliate sau sub forma altor imobilizări financiare	În funcție de intențiile declarate sau nu cu privire la deținerea acțiunilor/părților sociale (exercitarea sau nu a unui control sau a unei influențe semnificative), recunoașterea se poate face în conturi diferite.
6. Încadrarea reducerilor acordate, respectiv primite, la reduceri comerciale sau financiare.	Regula de bază în separarea reducerilor este următoarea: reducerile pentru plăți înainte de scadență sînt financiare, toate celelalte încadrîndu-se la comerciale.

Acestor exemple explicite din OMFP 1802/2014 le putem adăuga și altele<sup>33</sup>:

- programe de fidelizare a clienților;
- vânzări/cumpărări combinate de bunuri/servicii;
- conectarea la utilități a unor firme;
- vânzări cu plata în rate;
- vânzări condiționate;
- recunoașterea activelor la achizițiile de bunuri în bloc.

### 3.8.1. Stimulente acordate/primite la contracte de închiriere

În OMFP 1802/2014 apare, după prezentarea regulilor privind operațiunile de leasing, o parte distinctă rezervată stimulentele acordate/primite în cadrul contractelor de închiriere. Sursa de inspirație este SIC 15 *Contracte de leasing operațional – Stimulente*. Esența acestei reguli constă în aceea că stimulentele acordate pentru încheierea unui contract de închiriere nou sau reînnoit trebuie recunoscute drept „parte integrantă din valoarea netă a contraprestației convenite pentru utilizarea activului (...), indiferent de natura stimulentei, de forma sau de momentul în care se face plata”. Pentru exemplificare, ne imaginăm un contract de închiriere pe 24 de luni, în care închirietorul stabilește o chirie lunară de 1.000 lei, dar oferă trei luni gratuite: prima, a 13-a și ultima. Pînă la 31.12.2014, în conformitate cu OMFP 3055/2009, consemnarea chiriei (la ambele părți implicate) se făcea la nivelul sumelor facturate de cîte 1.000 lei, în cele 21 de luni în care avea loc facturarea. Începînd cu 2015, venitul lunar al proprietarului (și cheltuiala chiriei)

33. Exemplele care urmează sînt preluate din Istrate, C., „Despre recunoașterea unor venituri în OMFP 1802/2014”, *Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor*, 4 și 5 /2015.



trebuie să țină seama de stimulentele intervenite, așa încît vor avea un nivel diferit de ceea ce apare în factură (atunci cînd există factură). OMFP 1802/2014 recomandă eşalonarea liniară a stimulentelelor, dar nu exclude repartizarea lor pe o altă bază sistematică. În exemplul nostru, presupunem eşalonarea liniară, ceea ce ne conduce la următoarele calcule :

- suma totală aferentă contractului :  $21 \times 1.000 = 21.000$  lei ;
- venitul/cheltuiala pentru fiecare lună a contractului :  $21.000 / 24 = 875$  lei/lună.

Pentru că în prima lună nu se facturează nimic, dar trebuie să contabilizăm venit (respectiv, cheltuială), folosim contul 418 *Clienți - facturi de întocmit*, respectiv 408 *Furnizori - facturi nesosite*. După ce soldurile acestor conturi se vor fi închis, echilibrarea sumei din factură (1.000 lei) cu valoare venitului/cheltuielii se poate face cu 472 *Venituri înregistrate în avans*, respectiv 471 *Cheltuieli înregistrate în avans*. Succesiunea de articole contabile devine :

La închirietor				La chiriaș			
În prima lună : nu avem factură, dar venitul/cheltuiala este de 875 lei							
418 = 706 875				612 = 408 875			
În a doua lună avem factură de 1.000 lei, dar venitul/cheltuiala se limitează la 875 lei :							
411 = % <u>1.000</u> 706 875 418 125				% = 401 <u>1.000</u> 612 875 408 125			
Aceași înregistrare ca în luna a doua se face și în următoarele 6 luni (din luna 3 pînă în luna 8), astfel încît la sfîrșitul lunii 8 contul 408 se va fi închis. Deci, în luna 9, pentru a regla venitul/cheltuiala, vom începe să folosim conturile de venituri/cheltuieli în avans :							
411 = % <u>1.000</u> 706 875 472 125				% = 401 <u>1.000</u> 612 875 471 125			
Aceași înregistrare se va face pînă în luna 12 inclusiv, la sfîrșitul căreia soldul conturilor 471/472 ajunge la $4 \times 125 = 500$ lei. În luna 13 nu avem factură, deci înregistrarea se va face închizînd conturile de venit/cheltuială în avans (cu 500 lei) și punînd diferența de pînă la 875 lei în 418/408 :							
% = 706 <u>875</u> 472 500 418 375				612 = % <u>875</u> 471 500 408 375			
La începutul lunii 14, soldul conturilor 418/408 este de 375 lei și în cursul lunii se facturează din nou 1.000 lei, diminuînd conturile 418/408 :							
411 = % <u>1.000</u> 706 875 418 125				% = 401 <u>1.000</u> 612 875 471 125			
Aceași înregistrare se face în lunile 15 și 16, iar la sfîrșitul acestora din urmă conturile 418/408 se închid, urmînd ca, din luna 17 să folosim din nou 472/471 (pînă în luna 23 inclusiv) :							
411 = % <u>1.000</u> 706 875 472 125				% = 401 <u>1.000</u> 612 875 471 125			
La sfîrșitul lunii 23, soldul conturilor 472/471 ajunge la $125 \times 7 = 875$ lei, care se vor trece la venituri/cheltuieli în luna 24, cînd nu mai avem factură :							
472 = 706 875				612 = 471 875			



Poate apărea și situația în care furnizorul și clientul serviciului să opteze pentru un ritm diferit de eșalonare a stimulentelelor pe durata contractului.

### 3.8.2. Programe de fidelizare a clienților

Contabilizarea programelor de fidelizare a clienților (acordarea de puncte cadou) nu este reglementată pentru prima dată de OMFP 1802/2014 – erau precizări în acest sens în OMFP 3055/2009, precizări înlocuite de OMFP 1898/2013. În fapt, regula actuală identifică două situații diferite în ceea ce privește gestionarea de către furnizor a punctelor cadou acordate: dacă furnizorul are posibilitatea de a cunoaște unele elemente aferente acestor tranzacții (valoarea punctelor cadou acordate și a celor onorate, termenele la care expiră valabilitatea acestora), atunci contabilizarea se face diferit de situația în care nu se pot identifica aceste elemente. În primul caz, valoarea punctelor cadou acordate se contabilizează la venituri în avans, urmînd să devină venituri ale perioadei atunci cînd furnizorul oferă efectiv reducerea/premiul promis prin intermediul acordării de puncte. Dacă, dimpotrivă identificarea punctelor nu este asigurată, atunci valoarea estimată a punctelor acordate se contabilizează ca provizioane la data acordării. O variantă simplificată a contabilizării acestui gen de tranzacție se prezintă în exemplul următor: presupunem că, în cursul lunii curente, firma facturează servicii de 12.000 lei și că valoarea estimată a punctelor cadou acordate cu această ocazie este de 250 lei; presupunem, de asemenea, că la facturare se îndeplinesc condițiile de acordare a punctelor. După cîteva luni, punctele sînt consumate de clienți care beneficiază de reducere la o vînzare de servicii a cărei valoare totală, înainte de consumarea punctelor, de ridică la 5.000 lei.

<i>Punctele se pot evidenția pe fiecare client în parte</i>				<i>Nu se pot evidenția prea detaliat punctele acordate</i>			
Vînzarea inițială cu o sumă facturată de 10.000 lei (facem abstracție de TVA, al cărei regim nu are nimic special în acest caz – exigibilitatea apare la facturare și baza de calcul este suma din factură, fără luarea în considerare a acordării punctelor)							
411	=	%	12.000		411	=	704 12.000
		704	11.750	și			
		472	250		6812	=	1518 250
La vînzarea ulterioară de servicii de 5.000 de lei, pentru care clienții aleg să beneficieze de reducerea aferentă punctelor deținute, totalul de plată din factură este de 5.000 – 250 = 4.750 lei (facem în continuare abstracție de TVA, a cărei bază de calcul este suma netă rămasă de plată)							
411	=	704	4.750		411	=	704 4.750
și				și			
472	=	704	250		1518	=	7812 250

Dacă acordarea punctelor depinde în mod esențial de alt eveniment decît facturarea – de exemplu, încasarea facturii – atunci putem să ne imaginăm că înregistrarea inițială se va fi făcut, în primul caz, la un nivel al venitului de 12.000 lei, urmînd ca la încasare să se transfere (prin stornare sau direct) 250 lei din 704 în 472.



### 3.8.3. Vânzări/cumpărări combinate de bunuri și de servicii

În unele situații, vânzarea unui bun și prestarea unui serviciu fac obiectul aceluiași contract. În aceste situații, OMFP 1802/2014 stabilește că dacă „prețul de vânzare include o valoare distinctă, specificată contractual, destinată prestării ulterioare de servicii (de exemplu, asistența tehnică și perfecționarea produsului după vânzarea unui program informatic), acea sumă este amînată (contul 472 «Venituri înregistrate în avans») și recunoscută ca venit pe parcursul perioadei în care se prestează serviciile, dar nu mai tîrziu de încheierea perioadei pentru care a fost contractată prestarea ulterioară de servicii”. Observăm o trimitere explicită la vânzarea de programe informatice însoțită de servicii de asistență ulterioară. Ne putem imagina însă și exemplul vânzării unor echipamente, odată cu angajamentul unor prestații viitoare, precum abonamentele la servicii de telefonie, livrarea de consumabile pentru unele echipamente medicale. De exemplu, furnizorul vinde, cu 200 lei, un echipament al cărui preț normal este de 1.000 lei, în condițiile în care clientul semnează un contract prin care se angajează să cumpere pe 24 de luni servicii la preț de 100 lei/lună. Factura inițială întocmită de furnizor va arăta cam așa :

Elementul	Cantitate	Preț unitar	Valoare
Echipament	1	1.000	1.000
Reducere abonament	-1	800	-800
Total fără TVA			200
TVA (20%)			40
Total de plată			240

Contabilizarea (la vânzător și la cumpărător) se poate prezenta astfel (în cea mai simplă variantă posibilă) :

La furnizor				La cumpărător			
Totalul de plată din factură ține cont de prețul net, reducerea este pe factură, așa încît – aplicînd literal norma contabilă – recunoaștem doar suma netă :							
411	=	%	<u>240</u>	%	=	401	<u>240</u>
		707	200			303	200
		4427	40			4426	40
În fiecare din următoarele 24 de luni, abonamentul se contabilizează cu 100 lei (dacă la preț nu se adaugă consumuri suplimentare ale clientului) :							
411	=	%	<u>120</u>	%	=	401	<u>120</u>
		704	100			628/626	100
		4427	20			4426	20

Avantajul principal al acestei soluții este simplitatea calculelor și a consemnărilor, precum și coincidența între factură și, la cumpărător, documentul de recepție, pe de o parte, și consemnările contabile, pe de altă parte. De asemenea, în favoarea acestei soluții putem invoca și principiul pragului de semnificație (îndeosebi la cumpărător).

Totuși, principial, soluția nu este cea mai bună, pentru că reducerea de 800 lei de pe factură nu se referă doar la vânzarea/cumpărarea bunului, ci și la contractul de prestări servicii, la abonamentul care va fi plătit pe următoarele 24 luni. Acest lucru a fost sesizat de IASB și, în norma IFRS 15 *Venituri din contracte cu clienții*, noile reguli complică serios calculele la vânzător. Concret, reducerea de 800 lei este un fel de subvenție acordată



și care ar trebui repartizată pe venitul din vânzarea bunului (înregistrat la facturare) și pe venitul viitor din prestările de servicii (eșalonat pe următoarele 24 de luni).

Elementul	Preț nominal total	Coeficient de repartizare reducere	Reducere repartizată pe componente	Preț de vânzare final al componentelor
1	2	3	4 = col. 2 × col. 3	5 = col. 2 - col. 4
Echipament	1.000		235,30	764,70
Abonament	24 × 100 = 2.400	800/3.400 = 0,2353	564,70	1.835,30
Total	3.400		800,00	2.600,00

În acest mod, venitul din vânzarea bunului va fi de 764,70 lei și nu de 200 lei, iar venitul din facturarea abonamentului lunar se ridică la  $1.835,30 / 24 = 76,47$  lei. Contabilizarea efectivă devine:

- facturarea inițială, cu total de plată de 240, din care TVA 40, dar cu venit din vânzare de 764,70 lei – pentru echilibrare, recunoaștem un venit în avans în roșu egal cu diferența de 564,70 lei:

4111 Clienți	=	%	240,00	-
		707 Venituri din vânzare de mărfuri		764,70
		472 Venituri în avans		-564,70
		4427 TVA colectată		40,00

- facturarea unei rate din abonament, cu total de plată de 120 lei (din care 20 lei TVA), în condițiile în care venitul este de 76,47 lei – diferența vine din stornarea eșalonată a lui 472 *Venituri în avans* ( $564,70 / 24 = 23,53$  lei):

4111 Clienți	=	%	120,00	-
		707 Venituri din vânzare de mărfuri		76,47
		472 Venituri în avans		23,53
		4427 TVA colectată		20,00

Astfel, pe durata contractului, contul 472 se reduce sistematic, pînă la închiderea lui, odată cu facturarea ultimei rate.

### 3.8.4. Venituri din conectarea clienților la utilități

OMFP 1802/2014 sistematizează reglementările cu privire la contabilizarea activelor care fac posibilă conectarea la utilități a unor clienți persoane juridice – aceste reglementări apăruseră inițial în OMFP 1690/2012 și completate de OMFP 2067/2013. Costurile suportate de firmele care se conectează la utilități (electricitate, apă, gaze etc.) se vor concretiza în active care aparțin furnizorilor/distribuitorilor de utilități și ale căror eforturi pentru dobîndirea acestor active sînt mici. Fiind vorba de active care se vor utiliza pe termen lung, furnizorul/distribuitorul – care le primește gratuit – le va contabiliza în contrapartidă cu un cont de venituri în avans (478 *Venituri în avans aferente activelor primite prin transfer de la clienți*), exact ca pe o subvenție pentru investiții. La clientul viitor beneficiar al utilităților,



în schimbul sumelor suportate pentru achitarea activelor prin care se conectează la utilități se contabilizează dreptul de a beneficia de conectarea respectivă, ca o imobilizare necorporală. Amortizarea acestei imobilizări necorporale se eșalonează pe perioada pentru care entitatea are dreptul de a utiliza rețelele respective, dacă această durată este specificată în contractele încheiate; dacă nu este stabilită o asemenea durată, amortizarea imobilizării necorporale se face pe durata de viață a instalațiilor de utilizare de la locul de consum.

Exemplu: Presupunem că o firmă suportă costuri de 210.000 lei pentru a se conecta la utilități furnizate de un singur distribuitor. Aceste lucrări de conectare se concretizează în construcții speciale de 120.000 lei și în echipamente de 90.000 lei. Contabilizarea la cei doi parteneri se poate prezenta astfel:

La distribuitorul de utilități				La beneficiarul conectării la utilități			
Factura primită de beneficiarul viitor al utilităților este de 210.000 lei, plus TVA (20%) de 42.000 lei. La beneficiar, putem evidenția mai multe analitice ale lui 205 <i>Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare</i> , în funcție de duratele de amortizare efective ale diverselor componente ale activelor de conectare sau un singur analitic, dacă prin contract se prevede dreptul de a primi utilități pe 40 ani.							
%	=	478	<u>210.000</u>	%	=	401	<u>252.000</u>
212			120.000	205			210.000
213			90.000	4426			42.000
Amortizarea începe în luna următoare punerii în funcțiune a activelor corporale la distribuitor și începând cu momentul în care drepturile dobândite de beneficiarul utilităților produc efecte. Construcțiile speciale ale distribuitorului se amortizează pe 40 de ani (amortizarea lunară devine 250 lei), iar echipamentele de conectare au o durată de 20 ani (amortizare lunară de 375 lei). La beneficiar, presupunem amortizarea imobilizării necorporale unitare pe 40 ani (amortizare lunară de 437,50 lei).							
6811	=	%	<u>625</u>	6811	=	2805	<u>437,50</u>
		2812	250				
		2813	375				
La distribuitor este necesară și consemnarea venitului din subvenția primită de la beneficiar, în sumă de 625 lei.							
478	=	7584	625				

Dacă distribuitorul a suportat și el o parte din costul imobilizărilor aferente conectării la utilități a clientului, atunci va avea o amortizare mai mare decât suma de trecut la venituri din subvenții pentru investiții.

### 3.8.5. Recunoașterea veniturilor din vânzarea de bunuri cu plata în rate

În OMFP 1802/2014 se regăsește integrată o regulă introdusă de OMFP 1898/2013 și care vine să lămurească momentul recunoașterii veniturilor din unele vânzări. Astfel, se completează și explică prima condiție din cele ce trebuie îndeplinite pentru recunoașterea unui venit din vânzări de bunuri – atunci când „entitatea a transferat cumpărătorului riscurile și beneficiile care decurg din proprietatea asupra bunului”. Norma recunoaște că acest transfer al riscurilor și beneficiilor poate să nu coincidă cu transferul de proprietate. În acest caz, contabilizarea venitului depinde de estimarea făcută de firma vânzătoare: dacă entitatea păstrează doar un risc nesemnificativ aferent dreptului de proprietate, atunci



tranzacția reprezintă o vânzare și veniturile sînt recunoscute la data livrării. De exemplu, în cazul vânzării de bunuri cu plata în rate, cu transferul dreptului de proprietate după plata ultimei rate, venitul este recunoscut la livrarea inițială a bunului, atunci cînd firma consideră că riscurile și beneficiile s-au transferat către cumpărător. Odată cu venitul se contabilizează și cheltuiala cu descărcarea gestiunii. Dacă, dimpotrivă, se consideră că nu s-a transferat către cumpărător majoritatea riscurilor și beneficiilor aferente deținerii bunului, atunci venitul nu poate fi recunoscut la vânzare, ci, mai degrabă, se va eșalona pe durata contractului. În același timp, nu se poate descărca gestiunea cu un bun pentru care transferul riscurilor și beneficiilor nu s-a realizat, ceea ce înseamnă că el rămîne în contabilitatea vânzătorului care face, în fapt, un fel de închiriere. În acest caz, venitul se eșalonează ca orice chirie, în timp ce cheltuiala îmbracă forma amortizării bunului închiriat.

### 3.8.6. Venituri la unele vânzări condiționate (în IFRS)

În situațiile financiare anuale ale marilor producători de autoturisme, la prezentarea politicilor contabile privind recunoașterea veniturilor găsim mereu descrierea situațiilor în care grupul vinde autoturisme angajîndu-se să le răscumpere. Dacă, într-un astfel de contract, probabilitatea de răscumpărare este mare și dacă durata contractului nu acoperă cea mai mare parte a duratei de viață a bunului, atunci tranzacția nu este recunoscută ca vânzare, ci ca o închiriere. Același regim este valabil și în cazul contractelor de vânzare cu valoare reziduală garantată. Diferența dintre prețul plătit de client și prețul de răscumpărare (pe care îl va suporta grupul) se eșalonează ca venit din închiriere pe durata cuprinsă între data vânzării și data prevăzută pentru răscumpărare. De regulă, mecanismul se aplică pentru durate de pînă la trei ani. Dacă vânzarea este considerată, de fapt, o închiriere, atunci nu se poate face descărcarea gestiunii, ceea ce înseamnă că bunul rămîne în contabilitatea vânzătorului:

- ca imobilizare corporală, dacă durata depășește un an; în acest caz, imobilizarea se amortizează;

sau

- ca stoc, dacă durata contractului este mai mică de un an – aici cheltuiala care va fi pusă față în față cu venitul este dată, probabil, de deprecierea bunului pe durata contractului și, după aceasta, de descărcarea gestiune la eventuala vânzare.

Exemplu: Firma vinde un produs la preț de 100.000 lei, cu o clauză de răscumpărare peste trei ani, la un preț de 24.400 lei. Se apreciază că, din punct de vedere economic, tranzacția nu este o vânzare, ci o închiriere pe trei ani, astfel încît venitul de repartizat pe cei trei ani este de  $100.000 - 24.400 = 75.600$  lei. Prețul de răscumpărare este o datorie față de client (presupunem că acesta este persoană fizică) și se contabilizează ca atare (facem abstracție de TVA, al cărei regim este cel obișnuit). Costul bunului vîndut este de 59.500 lei. Documentul este factura în care apare un preț de vânzare de 100.000 lei, eventual și taxa colectată:

411 Clienți	=	%	100.000	-
		472 Venituri în avans		75.600
		462 Creditori diverși		24.400
5121 Conturi la bănci în lei	=	411 Clienți	100.000	100.000



În același timp, bunul care face obiectul contractului este transferat de la produse la imobilizări :

213 Instalații tehnice...	=	345 Produse finite	59.500	59.500
---------------------------	---	--------------------	--------	--------

Pentru a completa imaginea pe care o oferă contabilitatea despre bunul respectiv – devenit imobilizare –, este util să facem și transferul din 711 *Venituri aferente costurilor stocurilor de produse* către 722 *Venituri din producția de imobilizări corporale* :

711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	=	722 Venituri din producția de imobilizări corporale	59.500	59.500
--	---	---	--------	--------

În fiecare dintre lunile contractului, vom recunoaște venit din chirie egal cu  $75.600 / (3 \times 12) = 2.100$  lei/lună. În același timp contabilizăm și cheltuiala cu lunară cu amortizarea, ținând cont de o valoare reziduală de 24.400 lei :  $(59.500 - 24.400) / (3 \times 12) = 975$  lei/lună :

472 Venituri în avans	=	706 Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii	2.100	2.100
6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalațiilor tehnice	975	975

La sfârșitul celor trei ani, răscumpărarea bunului înseamnă recuperarea lui fizică – intră din nou în depozitele firmei – și plata prețului de răscumpărare. Dacă intenția firmei este de a vinde mai departe bunul respectiv (intenție foarte probabilă, de altfel), atunci acesta trebuie transferat din nou de la imobilizări la stocuri, odată cu închiderea contului de amortizare cu suma de  $975 \times 36 = 35.100$  lei :

%	=	213 Instalații tehnice	-	100.000
2813 Amortizarea instalațiilor tehnice			35.100	
371 Mărfuri			64.900	
462 Creditori diverși	=	5121 Conturi la bănci în lei	24.400	24.400

### 3.8.7. Achiziții de active în bloc

Cele mai multe reguli prevăzute în normele contabile se referă la tratamentul activelor individuale : evaluare, intrare, ieșire, amortizare, depreciere etc. Totuși, dobândirea de active/datorii se poate face și în bloc, adică se preia integral sau parțial o afacere sau o parte dintr-o afacere. În acest caz, OMFP 1802/2014 stabilește că, pentru recunoașterea în contabilitate a activelor și datoriilor primite cu ocazia acestui gen de transfer, entitățile trebuie să procedeze la determinarea valorilor juste individuale ale elementelor primite și că aceasta se efectuează de către evaluatori autorizați. Avem deci două serii de valori :

- prețul plătit pentru dobândirea afacerii (formată dintr-un grup de active, cărora li se adaugă eventual niște datorii) ;



și

- valorile juste individuale ale activelor/datoriilor preluate care, însumate, dau și ele o valoare.

Dacă cele două serii de cifre sînt egale, atunci contabilizarea se face ușor. Dacă dimpotrivă prețul plătit nu este egal cu suma valorilor juste ale activelor/datoriilor (situația cea mai probabilă), atunci trebuie găsită o soluție pentru recunoașterea diferenței.

Norma contabilă românească spune că, dacă un astfel de transfer se referă la o afacere (un ansamblu integrat de activități și active organizate și administrate în scopul obținerii de profituri, înregistrării de costuri mai mici sau alte beneficii), atunci diferența este fond comercial. Nu se stabilește nimic pentru achiziția de bunuri în bloc și care nu reprezintă o afacere dar, putem presupune că diferența respectivă se poate repartiza proporțional pe fiecare activ individual preluat. O altă particularitate față de achizițiile individuale este că, dacă apar cheltuieli accesorii unei astfel de achiziții, acestea se lasă în sarcina perioadei, fără a se adăuga deci în vreun cost de achiziție.

Exemplu: Se cumpără un ansamblu de active<sup>34</sup> cu prețul total de 1.500.000 lei, iar contractul și factura sînt făcute pe această sumă globală, fără detalieri privind activele individuale. Comisioanele aferente achiziției sînt de 11.000 lei. Pentru contabilizarea achiziției, firma apelează la un evaluator care identifică următoarele valori juste individuale: teren 400.000 lei, clădire 650.000 lei, utilaj 235.000 lei.

Pentru contabilizare, vom considera cele două situații în care se poate încadra achiziția:

- ansamblul cumpărat reprezintă o afacere, deci diferența se duce la fond comercial;
- grupul de active cumpărat nu reprezintă o afacere, ci se integrează în celelalte activități ale firmei dobînditoare.

În această ultimă variantă, diferența de  $1.500.000 - (400.000 + 650.000 + 235.000) = 1.500.000 - 1.285.000 = 215.000$  lei trebuie repartizată proporțional pe fiecare activ individual. Pentru aceasta stabilim un coeficient de repartizare  $215.000 / 1.285.000 = 0,167315$  și îl aplicăm fiecărei valori individuale, obținînd diferență repartizată de  $400.000 \times 0,167315 = 66.926$  lei,  $650.000 \times 0,167315 = 108.755$  lei, respectiv  $235.000 \times 0,167315 = 39.319$  lei<sup>35</sup>. Aceste sume se adaugă la valorile juste pentru a obține valorile de înregistrare.

a) cu fond comercial				b) fără fond comercial			
%	=	404	1.500.000	%	=	404	1.500.000
211			400.000	211			466.926
212			650.000	212			758.755
213			235.000	213			274.319
207			215.000				

La astfel de achiziții de active în bloc, evaluarea individuală trebuie să țină cont și de destinația pe care cumpărătorul o va da activelor dobîndite. Dacă, de exemplu, grupul de

34. Astfel de achiziții pot apărea în situații diverse: insolvență, lichidare, restructurări de alt tip etc.

35. Se poate și mai simplu (ca număr de calcule):  $1.500.000 / 1.285.000 = 1,67315$ , coeficient pe care-l aplicăm fiecărei valori juste individuale pentru a obține direct suma de contabilizat:  $400.000 \times 1,67315 = 666.926$  lei,  $650.000 \times 1,67315 = 1087.755$  lei, respectiv  $235.000 \times 1,67315 = 393.319$  lei.



active cuprinde o clădire și intenția este demolarea acesteia, atunci valoarea ei justă n-ar trebui să fie prea mare. De asemenea, e posibil să intervină și considerente de altă natură, cum ar fi efectul fiscal sau efectul asupra performanței afișate a firmei<sup>36</sup>.

### 3.8.8. *Leasing financiar și leasing operațional*

Interpretările privind clasificarea contractelor de leasing și calculele contabile privind sumele de înregistrat în contabilitate în aceste contracte (îndeosebi pentru leasing-ul financiar) specifice normelor contabile românești se îndepărtează uneori de cele pe care le găsim în normele internaționale.

#### 3.8.8.1. Clasificarea contabilă (în norma românească și în IFRS) și clasificarea fiscală a contractelor de leasing

Principala distincție care trebuie făcută înainte de contabilizarea unui contract de leasing este cea între leasing operațional și leasing financiar. În IAS 17, apare o listă de opt criterii din care, dacă se îndeplinește unul, contractul este de leasing financiar. Înainte de a enumera aceste criterii, IAS 17 prezintă condiția generală din care derivă criteriile respective: un leasing este clasificat drept **leasing financiar** dacă transferă în mare măsură toate riscurile<sup>37</sup> și beneficiile<sup>38</sup> aferente dreptului de proprietate, în caz contrar fiind încadrat la **leasing operațional**. În norma contabilă românească, se preia condiția generală din IAS 17, care se particularizează printr-o listă de doar cinci criterii specifice. În Codul fiscal, condiția generală de încadrare la leasing financiar din IAS 17 devine doar unul din criterii, căruia i se mai adaugă încă patru, adaptate, de asemenea, după IAS 17 (vezi tabelul 3.9).

Pînă în iunie 1999, legea românească spunea că toate contractele de leasing sînt tratate la fel, adică exact ca o închiriere simplă (după model continental european). Separarea dintre leasing financiar și leasing operațional în contabilitatea românească este introdusă din 1999 (prin legea 99/1999) și maniera inițială de contabilizare a contractelor de leasing financiar (aprobată prin OMF 686/1999) a fost valabilă pînă în 2005 (deci inclusiv prin OMFP 306/2002). Din 2006, regulile de contabilizare au devenit mai apropiate de principiile contabile și sînt valabile pînă astăzi.

Încadrarea contractului de leasing se face la începutul acestuia. Dacă, la un moment dat, locatorul și utilizatorul cad de acord asupra unei modificări a clauzelor contractului<sup>39</sup>, altfel decît o reînnoire a acestuia, astfel încît acesta ar trebui încadrat diferit dacă modificările ar fi fost valabile la începutul contractului, atunci contractul revizuit este considerat, pentru toată durata sa, un contract nou.

36. Aceste raționamente încalcă regula de neutralitate a informației contabile, dar putem presupune că există tentația de a apela la ele. Astfel, dacă vrem să trecem pe cheltuieli cît mai repede o parte cît mai mare din cost, atunci se poate sugera ca cea mai mare parte a sumei plătite să ajungă în costul activelor care se amortizează cel mai repede.

37. Riscurile includ pierderile eventuale rezultînd din subutilizarea bunului sau din învechirea lui, precum și din variațiile de rentabilitate cauzate de conjunctura economică.

38. Avantajele pot fi reprezentate de speranțele unei exploatare rentabile pe durata de viață economică a activului și de un câștig rezultat din creșterea valorii sale sau din realizarea unei valori reziduale.

39. Schimbările afectînd estimările (de exemplu, schimbări cu privire la durata de viață economică sau la valoarea reziduală) sau alte circumstanțe (cum ar fi, de exemplu, insolvabilitatea utilizatorului) nu antrenează o nouă încadrare contabilă a contractului.



**Tabelul 3.9. Criterii de clasificare a contractelor de leasing**

<i>Criteriile, în ordinea din IAS 17</i>	<i>IAS 17</i>	<i>OMFP 1802/2014</i>	<i>Codul fiscal</i>	<i>Observații</i>
Condiția generală	Transferul în mare măsură a riscurilor și beneficiilor aferente dreptului de proprietate	Transferul celei mai mari părți din riscurile și avantajele aferente dreptului de proprietate asupra activului	-	Această condiție generală apare drept criteriul 1 în regula fiscală
Criteriul 1	Din contract rezultă că, la sfârșitul contractului, proprietatea asupra bunului se transferă la utilizator	Leasingul transferă locatarului titlul de proprietate asupra bunului pînă la sfârșitul duratei contractului de leasing	Contractul de leasing prevede expres transferul dreptului de proprietate asupra bunului ce face obiectul leasingului către utilizator la momentul expirării contractului	Criteriul este cam același, cu diferența că în regula fiscală apar explicit faptul că transferul se face la expirarea contractului, în timp ce în norma contabilă este vorba de exercitarea acestei opțiuni undeva pe durata contractului
Criteriul 2	Locatarul are opțiunea de a cumpăra activul la un preț estimat a fi suficient de scăzut față de valoarea justă la data la care opțiunea devine exercitabilă, încît, la începutul contractului de leasing, există certitudinea rezonabilă că opțiunea va fi exercitată	Locatarul are opțiunea de a cumpăra bunul la un preț estimat a fi suficient de mic în comparație cu valoarea justă la data la care opțiunea devine exercitabilă, astfel încît, la începutul contractului de leasing, există în mod rezonabil certitudinea că opțiunea va fi exercitată	Utilizatorul are opțiunea de a cumpăra bunul la momentul expirării contractului, iar valoarea reziduală exprimată în procente este mai mică sau egală cu diferența dintre durata normală de funcționare maximă și durata contractului de leasing, raportată la durata normală de funcționare maximă, exprimată în procente	Regula fiscală stabilește și cît de mică trebuie să fie valoarea reziduală pentru ca acest criteriu să opereze ; în același timp, este de remarcat faptul că termenul fiscal de <i>valoare reziduală</i> are de fapt înțelesul de preț de exercitare a opțiunii de cumpărare



Criteriul 3	Durata contractului de leasing acoperă, în cea mai mare parte, durata de viață economică a activului, chiar dacă titlul de proprietate nu este transferat	Durata contractului de leasing acoperă, în cea mai mare parte, durata de viață economică a bunului, chiar dacă titlul de proprietate nu este transferat	perioada de leasing depășește 80 % din durata normală de funcționare maximă a bunului care face obiectul leasingului ; în înțelesul acestei definiții, perioada de leasing include orice perioadă pentru care contractul de leasing poate fi prelungit	Pentru a nu exista îndoieli cu privire la ceea ce se înțelege prin <i>cea mai mare parte</i> , regula fiscal stabilește clar 80 %
Criteriul 4	La începutul contractului de leasing, valoarea actualizată a plăților minime de leasing este cel puțin egală cu aproape întreaga valoare justă a activului în regim de leasing	Valoarea totală a ratelor de leasing, mai puțin cheltuielile accesorii, este mai mare sau egală cu valoarea de intrare a bunului, reprezentată de valoarea la care a fost achiziționat bunul de către finanțator, respectiv costul de achiziție.	Valoarea totală a ratelor de leasing, mai puțin cheltuielile accesorii, este mai mare sau egală cu valoarea de intrare a bunului	Regulile românești, atât contabilă, cât și fiscală, se îndepărtează serios de norma internațională, prin ignorarea actualizării sumelor de plată pe durata contractului – matematic, varianta IAS 17 este cea corectă
Criteriul 5	Activele care constituie obiectul contractului de leasing au un caracter atât de special încât numai locatarul le poate utiliza fără modificări majore	Bunurile ce constituie obiectul contractului de leasing sînt de natură specială, astfel încât numai locatarul le poate utiliza fără modificări majore	–	Regula fiscală nu reține acest criteriu (și nici pe următoarele două), probabil pentru a asigura o anumită omogenitate a interpretărilor de către toți contribuabilii – estimările contabile nu sînt întotdeauna recunoscute fiscal



Criteriul 6	Dacă locatarul poate rezilia contractul de leasing, pierderile locatorului generate de rezilierea contractului sînt suportate de locatar	-	
Criteriul 7	Cîştigurile sau pierderile rezultate din variaţia valorii juste reziduale cad în sarcina locatarului (de exemplu, sub forma unei reduceri a chiriei echivalentă cu cea mai mare parte a încasărilor din vânzare la sfîrşitul contractului de leasing)	-	-
Criteriul 8	Locatarul are capacitatea de a continua leasingul pentru o a doua perioadă, la o chirie substanţial mai redusă decît chiria pieţei	-	-



Contractele de leasing referitoare la construcții și terenuri sînt încadrate la financiar sau la operațional după aceeași criterii ca cele referitoare la alte active. Totuși, terenurile au specific faptul că durata de viață economică le este, de regulă, nedefinită și, dacă nu se prevede transferul de proprietate la sfîrșitul perioadei contractuale, se consideră că utilizatorul nu primește totalitatea riscurilor și avantajelor inerente deținerii bunului (terenului).

O plată inițială (numită uneori avans) efectuată în cadrul unui contract de leasing operațional reprezintă chirii înregistrate în avans și sînt eșalonate (*amortizate*) pe durata contractului în conformitate cu avantajele procurate.

### 3.8.8.2. Contractele de leasing financiar în contabilitatea românească (la utilizator)

Norma contabilă românească stabilește cîteva reguli clare și simple cu privire la contabilizarea contractelor de leasing. Aceste reguli sînt în concordanță cu legislația românească privind leasingul (OG 51/1997 modificată), în care apar principalele definiții de reținut și în contabilitate. Termenii stabiliți de normele românești nu se suprapun întotdeauna cu cei specifici IFRS. Avem astfel următoarele noțiuni :

- *valoare de intrare* – valoarea la care a fost achiziționat bunul de către finanțator, respectiv costul de achiziție ;
- *valoare totală* – ratele de leasing la care se adaugă valoarea reziduală ;
- *valoare reziduală* – prețul de exercitare a opțiunii de cumpărare de către utilizator, la sfîrșitul contractului, după achitarea de către acesta a tuturor ratelor de leasing și a altor sume prevăzute în contract ; această definire a valorii reziduale este specifică legislației leasingului și nu trebuie extinsă la alte contexte.

În IFRS, termenul *valoare reziduală* are același înțeles în toate normele (definiția apare în IAS 16 *Imobilizări corporale* și în IAS 38 *Imobilizări necorporale*) : suma care se poate obține din cedarea unui activ, după deducerea costurilor aferente cedării, la sfîrșitul duratei de viață utilă. Avînd în vedere această definiție, în IAS 17 *Leasing* se prezintă două tipuri de valoare reziduală :

- valoarea reziduală *garantată*, adică acea parte a valorii reziduale care este garantată de către locatar sau de o persoană afiliată acestuia (valoarea maximă ce poate deveni exigibilă în orice moment) ;
- valoarea reziduală *negarantată* – diferența dintre valoarea reziduală totală și cea garantată.

În OMFP 1802/2014 se menționează că, în cazul leasingului financiar, achizițiile de către locatar de bunuri imobile și mobile sînt tratate ca investiții în imobilizări, fiind supuse amortizării pe o bază consecventă cu politica normală de amortizare pentru bunuri similare ale locatarului. Dobînzile de plătit corespunzătoare datoriilor din operațiuni de leasing financiar se înregistrează în contabilitatea locatarilor periodic, conform contabilității de angajamente. Dobînda de plătit, aferentă perioadelor viitoare, se evidențiază în conturi în afara bilanțului (contul 8051 *Dobînzile de plătit*). Amortizarea bunului care face obiectul contractului de leasing este în sarcina utilizatorului – pentru leasingul financiar – și a locatorului (societății de leasing), în cazul leasingului operațional.



Exemplu : Contractul de leasing are următoarele clauze :

- data începerii contractului – 15.03.N ;
- valoarea de intrare (costul de achiziție la societatea de leasing) : 75.000 lei ;
- avans 10 %, adică 7.500 lei ;
- valoarea reziduală se ridică la 10.000 lei și, conform normei românești, este de fapt prețul cu care utilizatorul va exercita opțiunea de cumpărare la sfârșitul contractului ;
- durata contractului este de 4 ani, în timp ce durata de utilitate a bunului este de 5 ani ;
- ratele sînt lunare, constante și se ridică la 1.614 lei fiecare (fără TVA).

Toate sumele și detaliile enumerate mai sus apar în contractul de leasing, alături de un scadențar al ratelor, cu împărțirea acestora pe dobîndă și pe restituire de capital (tabelul 3.10).

Tabelul 3.10. Scadențar într-un contract de leasing financiar

Rata	Valoare rată	Baza de calcul a dobînzii	Dobînda	Restituire capital	Sold creanță
					75.000,00
avans	7.500,00			7.500,00	67.500,00
1	1.614,00	67.500,00	674,70	939,30	66.560,70
2	1.614,00	66.560,70	665,31	948,69	65.612,01
3	1.614,00	65.612,01	655,83	958,17	64.653,84
...					
48	1.614,00	11.499,06	114,94	1.499,06	10.000,00
total	84.972,00	-	19.972,00	65.000,00	-

În contabilitatea utilizatorului român (care nu aplică IFRS), înregistrarea inițială se face la nivelul valorii de intrare din contract :

213 Instalații...	=	167 Alte datorii pe termen lung	75.000		75.000	
-------------------	---	---------------------------------	--------	--	--------	--

Avînd scadențarul, putem înregistra și obligațiile din afara bilanțului (ratele de plată și dobînda de plată) :

8036 Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate		84.972,00			
8051 Dobînzi de plată		19.972,00			

Înregistrarea facturii pentru avans (la TVA de 20%) :

%	=	404 Furnizori de imobilizări	-	9.000,00	
167 Alte datorii pe termen lung			7.500,00		
4426 TVA deductibilă			1.500,00		
		8036 Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate		7.500,00	
404 Furnizori de imobilizări	=	5121 Conturi la bănci în lei	8.925,00		8.925,00



Pentru prima rată facturată de locator, articolele contabile sînt (TVA este de 20%) :

%	=	404 Furnizori de imobilizări	-	1.936,80
167 Alte datorii pe termen lung			939,30	
666 Cheltuieli cu dobînzile			674,70	
4426 TVA deductibilă			322,80	
		8036 Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate		1.614,00
		8051 Dobînzi de plată		674,70
404 Furnizori de imobilizări	=	5121 Conturi la bănci în lei	1.936,80	1.936,80

Articolul contabil aferent înregistrării ratei de leasing poate fi mult mai complet dacă intervin elemente suplimentare :

- asigurarea apare și ea pe factură – se debitează contul 613 (suma aferentă asigurării refacturate de societatea de leasing nu intră în baza de calcul a TVA la locator) ;
- dacă ratele sînt în devize, poate interveni un cont de cheltuieli (665) sau venituri (765) din diferențe de curs valutar aferente datoriei din 167 ;
- e posibil ca societatea de leasing să factureze și comisioane pe care locatorul le trece tot pe cheltuieli (622 sau 628) ;
- dacă utilizatorul se angajează irevocabil să cumpere bunul la sfîrșitul contractului (societățile de leasing au tot interesul în acest sens), atunci se poate ajunge la înțelegerea potrivit căreia facturarea prețului de exercitare a opțiunii de cumpărare (valoarea reziduală – după normele românești) să se facă eșalonat pe durata contractului, odată cu ratele ; în aceste condiții, contul 167 se va debita la fiecare rată atît cu restituirea de capital aferentă ratei, cît și cu partea din valoarea reziduală (eventual pe analitice distincte).

Celelalte rate se înregistrează de o manieră similară, iar exercitarea opțiunii de cumpărare apare astfel :

%	=	404 Furnizori de imobilizări	-	12.000,00
167 Alte datorii pe termen lung			10.000,00	
4426 TVA deductibilă			2.000,00	

### 3.8.8.3. Lease-back financiar în contabilitatea locatorului-furnizor (OMFP 1802/2014)

În general, într-un contract de leasing standard intervin trei părți – utilizatorul, societatea de leasing și furnizorul (vezi figura 3.1).



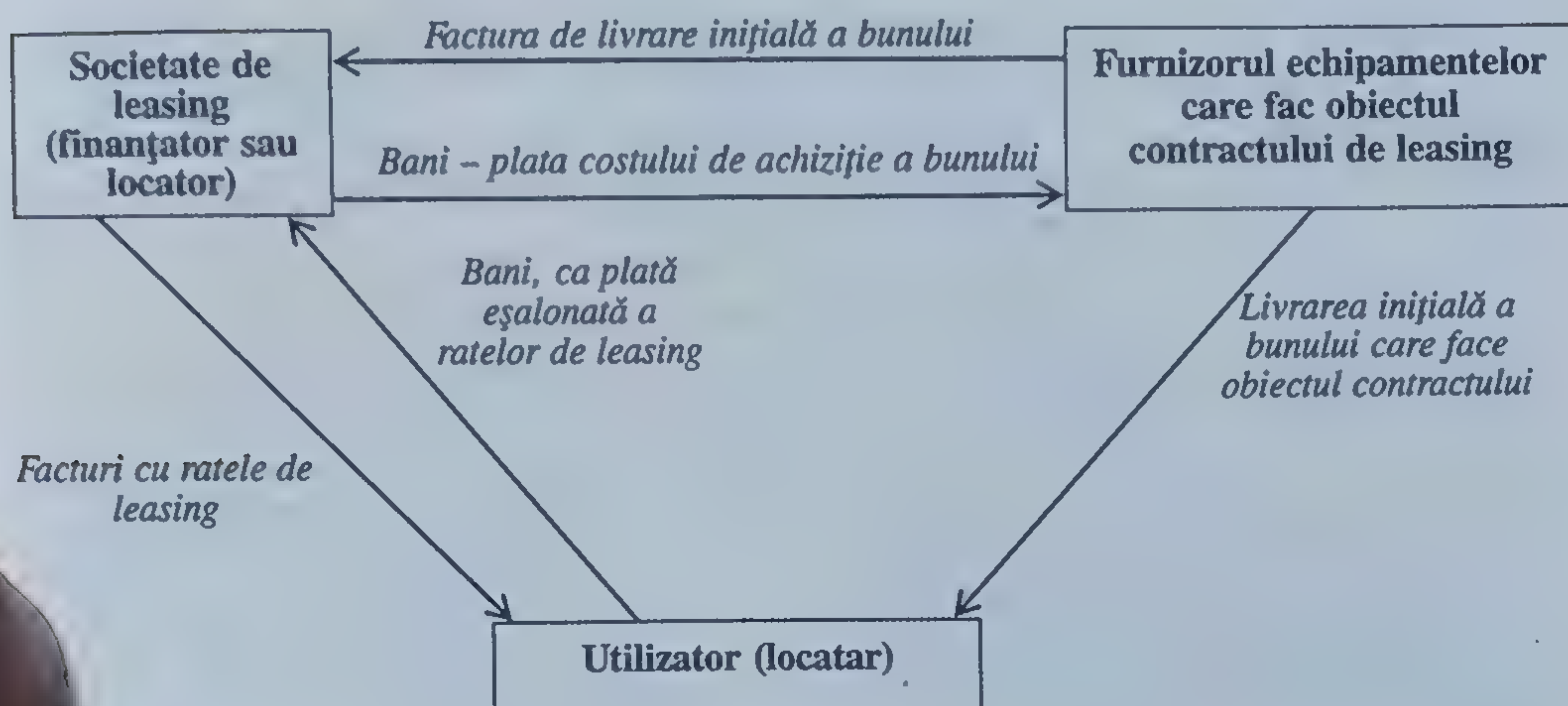


Figura 3.1. Părțile unui contract de leasing

Față de această schemă generală în care intră în rol utilizatorul, societatea de leasing și finanțatorul, mai pot apărea numeroase variațiuni, adică intervenția altor părți (asiguratori, consultanți, bănci etc.), ori combinații ale celor trei părți inițiale :

- finanțatorul poate fi și furnizor (vezi mai jos) ;
- furnizor poate fi însuși utilizatorul, caz în care tranzacția se numește lease-back.

Începînd cu 2009, norma contabilă românească stabilește reguli explicite și pentru contractele de lease-back. Soluția propusă s-a menținut inclusiv în OMFP 1802/2014 și reprezintă unul dintre cele mai clare exemple de prevalență a economicului asupra juridicului. Regula contabilă explicită spune că, în contabilitatea utilizatorului, contractul de lease-back este de fapt unul de finanțare și că „operațiunea de finanțare va fi evidențiată prin articolul contabil 512 *Conturi curente la bănci* = 167 *Alte împrumuturi și datorii asimilate*”. În realitate, ținînd cont și de conținutul documentelor justificative, putem prezenta articolul contabil de o manieră puțin ajustată. În orice caz, reflectările contabile se îndepărtează de conținutul obișnuit al documentelor justificative și de evidențele fiscale.

Exemplu : Firma deține un echipament pe care este nevoită să-l vîndă unei societăți de leasing pentru a-l lua înapoi în leasing financiar. Coordonatele principale ale tranzacției sînt :

- valoarea de înregistrare a bunului înainte de contractul de lease-back : 1.000.000 lei, cu o amortizare cumulată de 150.000 lei ;
- valoarea negociată a contractului de lease-back : 1.100.000 lei ;
- durata rămasă de amortizare a bunului : 17 ani ;
- durata contractului de leasing : 10 ani, cu 120 de rate lunare egale (13.545 lei fără TVA fiecare) plătibile la sfîrșitul lunii ;
- prețul de exercitare a opțiunii de cumpărare : 150.000 lei ;
- TVA aplicabilă 20%.

Pentru a vedea mai ușor diferențele dintre contabilizarea strictă conform documentelor justificative și contabilizarea conformă cu prevalența economicului asupra juridicului impusă de norma contabilă românească, centralizăm calculele și interpretările astfel :



<i>Operațiunea individuală și documentul justificativ</i>	<i>Raționament strict pe baza documentelor (valabil și din punct de vedere fiscal)<sup>40</sup></i>			<i>Raționament conform OMFP 1802/2014</i>
0	1			2
1. Vânzarea bunului de la utilizatorul furnizor către societatea de leasing – factură cu TVA	Apare un venit din vânzare (în 7583) egal cu prețul de vânzare fără TVA, precum și taxa colectată.			Conform principiului prevalenței economicului asupra juridicului, bunul nu iese din entitate (leasingul este financiar), deci nu putem descărca gestiunea, adică nu avem cheltuială. Dacă nu apare cheltuială, nu putem recunoaște nici venit. Ceea ce rămâne din formulele de pe coloana precedentă se rezumă astfel :
	461	= %	<u>1.320.000</u>	461 = % <u>1.320.000</u>
		7583	1.100.000	
		4427	220.000	
2. Descărcarea gestiunii cu valoarea de intrare a bunului vândut	Recunoașterea unui venit ne obligă la consemnarea concomitentă a cheltuielii corespunzătoare :			
	%	= 213	<u>1.000.000</u>	
	2813		150.000	167 1.100.000
	6385		850.000	4427 220.000
3. Preluarea echipamentului în leasing financiar, conform contractului de leasing <sup>41</sup>	213	= 167	1.100.000	și
	8036		1.625.400	8036 1.625.400
	8051		675.400	8051 675.400
4. Amortizarea bunului pe durata rămasă de 17 ani.	Noua valoare de intrare este de 1.100.000 lei, deci amortizarea anuală este de $1.100.000 / 17 = 64.706$ lei :			Valoarea rămasă este aceeași ca înainte de contract, deci la amortizare nu se schimbă nimic : $850.000 / 17 = 50.000$ lei :
	6811	= 2813	64.706	6811 = 2813 50.000
	%	= 404	<u>16.254</u>	% = 404 <u>16.254</u>
5. Prima rată de leasing – factura emisă de locator <sup>42</sup> (contabilizarea se face la fel în cele două variante)	167		4.745	167 4.745
	666		8.800	666 8.800
	4426		2.709	4426 2.709
	și			și
		8036	13.545	8036 13.545
		8051	8.800	8051 8.800

Din punct de vedere fiscal, sîntem de părere că impozitele se calculează pe seama sumelor din coloana 1 din tabelul de mai sus, ceea ce va conduce la o diferență între rezultatul contabil și cel fiscal din trimestrul în care are loc vânzarea (rezultat fiscal =

40. Articolele contabile de pe această coloană sînt doar informative, pentru a scoate în evidență mai ușor diferența față de regula propriu-zisă.

41. Evităm prezentarea în acest exemplu a formulelor și a scadențarului pe care le-am folosit pentru stabilirea sumelor aferente. Cîteva detalii : în lipsa avansului, ratele de plată (de pus în 8036) sînt egale cu  $120 \times 13.545 = 1.625.400$  lei, iar restituirea de capital este valoarea de intrare minus valorarea reziduală :  $1.100.000 - 150.000 = 950.000$  lei. Diferența dintre cele două ne aproximează foarte bine dobînda totală aferentă contractului :  $1.625.400 - 950.000 = 675.400$  lei.

42. Am presupus o dobîndă lunară de 0,8% (dobîndă pe care am luat-o în considerare la stabilirea ratelor constante).



$7583 - 6583 = 1.100.000 - 850.000 = 250.000$  lei ; rezultat contabil zero). De asemenea, diferențele inițiale se transferă într-o valoare contabilă la începutul contractului (850.000 lei) diferită de valoarea fiscală (1.100.000 lei), adică o amortizare contabilă diferită de amortizarea fiscală :  $850.000/17 = 50.000$  lei/an, față de  $1.100.000 / 17 = 64.706$  lei/an.

#### 3.8.8.4. Contractele de leasing în contabilitatea utilizatorului, în IAS 17

În urma contractelor de leasing financiar, IAS 17 stabilește că bunul care face obiectul contractului trebuie să apară în bilanțul utilizatorului, la începutul contractului, și la activ și la datorii, cu aceeași sumă – valoarea justă a bunului sau, dacă este mai mică, valoarea actualizată a plăților minime de efectuat în cadrul contractului ; la această sumă se adaugă costurile directe inițiale ale contractului. În acest context, este necesară definirea unor noțiuni specifice : valoare justă, plăți minime de leasing, rată de actualizare, costuri directe inițiale.

*Valoarea justă* are înțelesul obișnuit : valoarea la care poate fi tranzacționat bunul între părți interesate și aflate în cunoștință de cauză, într-o tranzacție desfășurată în condiții obiective.

*Plățile minime de leasing* sînt acele plăți pe care locatarul va fi sau poate fi obligat să le efectueze de-a lungul duratei contractului de leasing, la care se adaugă valoarea reziduală garantată ; nu intră în aceste plăți minime chiria contingentă (partea din rată care depinde de criterii care nu se află sub controlul părților – cum ar fi diferențele de curs, gradul de utilizare a bunului, procente din vânzările viitoare), costurile serviciilor și impozitele pe care locatorul le va plăti și care se vor rambursa acestuia.

*Actualizarea plăților minime* înseamnă exprimarea valorii acestor plăți într-o monedă actuală, prin folosirea unei rate de actualizare. În IAS 17, rata de actualizare este *rata implicită a dobînzii contractului*, adică rata dobînzii ( $i$  în formula de mai jos) care, la începutul contractului, asigură egalitatea dintre valoarea actualizată agregată a :

- pe de o parte, plăților minime de leasing și a valorii reziduale negarantate ;

și

- pe de altă parte, valoarea justă a activului aflat în leasing plus orice cost direct inițial al locatorului.

$$\text{valoarea justă} + \text{costuri directe inițiale} = \sum_{t=1}^n \frac{\text{rata}_t}{(1+i)^t} + \frac{\text{VRG}}{(1+i)^n}$$

Dacă nu se poate determina credibil o rată implicită a dobînzii contractului, atunci actualizarea plăților minime obligatorii se face cu o rată a dobînzii marginale specifică utilizatorului. Aceasta din urmă este rata dobînzii pe care locatarul ar trebui să o plătească pentru un leasing similar sau rata dobînzii pe care locatarul ar trebui să o suporte pentru a împrumuta, pentru aceeași perioadă și cu o garanție similară, banii necesari pentru dobîndirea activului.

*Costurile directe inițiale* sînt costurile adiționale care se pot atribui direct negocierii și încheierii unui contract de leasing, în afara costurilor suportate de locatorii producători sau distribuitori.



Plățile efectuate ca rate de leasing financiar trebuie divizate în cheltuială financiară (dobîndă) și amortizarea soldului datoriei. Specific IFRS este faptul că dobînda trebuie repartizată pe diferitele perioade acoperite de contractul de leasing, astfel încît să se obțină o rată a dobînzii periodică constantă care se va aplica la soldul datoriei în fiecare perioadă, ceea ce presupune niște calcule de actualizare. În practică, repartizarea cheltuielii cu dobînda pe diferitele perioade la care se referă poate face obiectul unor aproximări în vederea simplificării calculelor.

În fiecare exercițiu contabil, utilizatorul are obligația de a înregistra pe cheltuieli amortizarea bunului deținut în virtutea unui contract de leasing financiar, alături de cheltuiala cu dobînda. Regulile reținute pentru amortizare trebuie să fie similare celor aplicate celorlalte active amortizabile ale întreprinderii și, mai ales, trebuie să se conformeze IAS 16 *Imobilizări corporale* și IAS 38 *Imobilizări necorporale*. O altă particularitate a IFRS față de norma românească este că, dacă aproape nu există certitudinea că utilizatorul va exercita opțiunea de cumpărare a activului care face obiectul contractului de leasing, atunci amortizarea se face reținînd cea mai scurtă din următoarele două durate :

- durata contractului ;
- durata de viață utilă a bunului.

Suma dintre cheltuiala cu amortizarea și dobînda plătită pentru bunul deținut în leasing financiar este foarte rar egală cu rata de leasing. În consecință, valoarea netă a activului și soldul datoriei nu vor mai fi egale după ce începe plata ratelor.

În plus față de informațiile cerute de IAS 32 *Instrumente financiare – prezentare și descriere*, utilizatorul trebuie să prezinte următoarele informații :

- a) pentru fiecare categorie de active, valoarea netă contabilă la data închiderii ;
- b) o comparație dintre totalul plăților minime obligatorii aferente contractului și valoarea lor actualizată. Dincolo de aceasta, întreprinderea trebuie să indice aceste mărimi pentru fiecare din perioadele următoare :
  - mai puțin de 12 luni ;
  - între un an și cinci ani ;
  - peste cinci ani ;
- c) chiriile contingente suportate pe cheltuielile exercițiului ;
- d) valoarea plăților minime obligatorii aferente sub-închirierii pe care utilizatorul se așteaptă să le primească în virtutea unor contracte de sub-închiriere nereziliabile ;
- e) o descriere generală a principalelor dispoziții ale contractelor utilizatorilor care să cuprindă cel puțin :
  - baza reținută pentru determinarea plăților aferente chiriilor condiționate ;
  - existența unor opțiuni de reînnoire a contractului, de cumpărare, a unor clauze de indexare, precum și termenii concreți ai acestor clauze ;
  - restricțiile impuse prin contract în ceea ce privește dividendele, îndatorarea complementară sau alte contracte de închiriere.

Dincolo de toate acestea, se furnizează informațiile cerute de IAS 16 *Imobilizări corporale*, IAS 36 *Deprecierea activelor*, IAS 38 *Imobilizări necorporale*, IAS 40 *Investiții imobiliare*, IAS 41 *Agricultura*, pentru activele dobîndite în leasing financiar și care fac obiectul normelor citate.



În ceea ce privește leasingul operațional, ratele (care nu includ cheltuielile precum asigurarea și întreținerea) trebuie contabilizate la cheltuieli, de o manieră liniară pe toată durata contractului, cu excepția cazului când o altă repartizare sistematică este mai reprezentativă pentru eşalonarea în timp a avantajelor economice pe care le va realiza utilizatorul.

Ca și la leasingul financiar, în plus față de informațiile cerute de IFRS 7 *Instrumente financiare – informații de furnizat*, utilizatorul trebuie să prezinte următoarele informații :

- a) totalul plăților minime obligatorii de efectuat din contracte de leasing operațional nereziliabile pentru fiecare din perioadele următoare :
  - mai puțin de 12 luni ;
  - între un an și cinci ani ;
  - peste cinci ani ;
- b) valoarea ratelor aferente contractelor de închiriere și de subînchiriere pe care utilizatorul se așteaptă să le primească în virtutea unor contracte de subînchiriere nereziliabile ;
- c) valoarea ratelor de leasing și de subînchiriere care afectează rezultatul exercițiului, cu indicarea distinctă a plăților minime, a chiriilor condiționate și a veniturilor din subînchirieri ;
- d) o descriere generală a principalelor dispoziții ale contractelor utilizatorilor care să cuprindă cel puțin :
  - baza reținută pentru determinarea plăților aferente chiriilor condiționate ;
  - existența unor opțiuni de reînnoire a contractului, de cumpărare, a unor clauze de indexare, precum și termenii concreți ai acestor clauze ;
  - restricțiile impuse prin contract în ceea ce privește dividendele, îndatorarea complementară sau alte contracte de închiriere.

### 3.8.8.5. Contractele de leasing în contabilitatea locatorului

Locatorul este de multe ori o instituție financiară ori o filială a unei astfel de instituții. Regulile contabile aplicabile în aceste situații pot fi puțin diferite de cele specifice firmelor de comerț, producție și alte servicii.

#### a) Contabilizarea la locator în România

Contabilizarea contractelor de leasing la locator în România face obiectul reglementărilor contabile pentru IFN (instituții financiare nebancare) stabilite de BNR și asemănătoare cu cele aplicate de bănci. Simbolurile acestor conturi diferă de cele din OMFP 1802/2014 și în cele ce urmează vom prezenta doar denumirile aproximative ale conturilor.

Reluăm exemplul de la subcapitolul 3.8.8.2. La finanțator (locator), apare mai întâi o creanță pe termen mediu/lung. Presupunem că bunul care face obiectul contractului este nou și este cumpărat de locator cu ocazia acestui contract – înregistrarea inițială a achiziției bunului se prezintă astfel :

%	=	Furnizori de imobilizări	-	90.000
Creanțe din leasing financiar			75.000	
TVA deductibilă			15.000	



Odată cu recunoașterea creanței din leasing financiar, este util ca, în conturile în afara bilanțului, să înregistrăm elementele necesare prezentării în anexe a unor informații privind contractul de leasing. Astfel, punem în afara bilanțului ratele de încasat (din scadențar), precum și venitul financiar nerealizat (dobînda):

Redevențe de încasat		84.972	
Dobînzii de încasat		19.972	

Facturarea avansului și încasarea acestuia:

Clienți	=	%	9.000	-
		Creanțe din leasing financiar		7.500
		TVA colectată		1.500
Conturi la bănci	=	Clienți	9.000	9.000
		Redevențe de încasat		7.500,00

Facturarea primei rate va avea următorul tratament în înregistrările în conturi:

Clienți	=	%	1.936,80	-
		Creanțe din leasing financiar		939,30
		Venituri din dobînzii		674,70
		TVA colectată		322,80
Conturi la bănci	=	Clienți	1.936,80	1.936,80
		Redevențe de încasat		1.614,00
		Dobînzii de încasat		674,70

După același model se înregistrează și ratele rămase, cu condiția păstrării neschimbate a clauzelor contractului.

La sfîrșitul fiecărei perioade de raportare, în anexe trebuie prezentate ratele rămase de încasat și venitul financiar rămas nerealizat, pe scadențe. Aceste informații se pot reconstitui ușor din scadențar și din conturile în afara bilanțului.

La finalul contractului, exercitarea de către utilizator a opțiunii de cumpărare se concretizează în închiderea conturilor rămase cu sold:

Clienți	=	%	12.000	-
		Creanțe din leasing financiar		10.000
		TVA colectată		2.000

#### b) Reguli de contabilizare a leasingului financiar a locator după IAS 17

În ceea ce privește contabilizarea leasingului financiar în IFRS, în bilanțul locatorului, în locul activului care face obiectul contractului de leasing apare o creanță egală cu valoarea investiției nete în contractul de leasing.

În acest context, investiția netă în leasing este mărimea obținută prin actualizarea investiției brute în leasing cu rata implicită a dobînzii din contractul de leasing.

La rîndul ei, investiția brută în leasing este suma dintre:

- plățile minime de leasing de primit de către locator în baza unui contract de leasing financiar;



și

- orice valoare reziduală negarantată acumulată în contul locatorului.

Actualizarea pentru trecerea de la investiția brută la cea netă se face și aici folosind **rata implicită a dobânzii contractului**.

Într-un contract de leasing financiar, firma de leasing transferă cvasitotalitatea avantajelor inerente deținerii bunului; în consecință, ea contabilizează ratele de leasing de încasat, făcând distincție între rambursarea capitalului și venitul financiar care-i remunerează investiția și serviciile prestate. Contabilizarea venitului financiar trebuie să se efectueze prin aplicarea unei formule care să reflecte o rată periodică de rentabilitate constantă a investiției nete rămase, așa cum este definită în contract.

Valorile reziduale negarantate reținute pentru stabilirea investiției brute în leasing sînt revizuite periodic. Dacă se constată o diminuare a valorii reziduale negarantate, repartizarea veniturilor pe durata contractului este și ea revizuită și diminuarea sumelor deja constatate se înregistrează imediat ca regularizare.

### c) Cazul particular al locatorului producător/distribuitor

Apar situații în care societatea de leasing este și furnizor în cadrul unui contract de leasing financiar. Se poate ajunge aici în mai multe moduri:

- societatea de leasing a recuperat bunuri din contracte reziliate înainte de scadență ori din contacte în care utilizatorul nu exercită opțiunea de cumpărare;
- societatea de leasing este filială a unui grup care face și producție ori distribuție de bunuri – în contabilitatea individuală, locatorul contabilizează după principiile generale, dar în consolidare, atunci cînd se cumulează situațiile financiare ale tuturor componentelor grupului, grupul devine locator-furnizor și sînt necesare retratările specifice.

Astfel, firmele de leasing (grupurile) care sînt și producătoare sau distribuitoare trebuie să facă să apară în contabilitate profitul sau pierderea din vânzarea bunurilor (care pentru ele sînt stocuri de produse ori de mărfuri<sup>43</sup>) în exercițiul în care are loc transferul, conform principiilor reținute de către întreprindere pentru vânzările ferme. În IFRS, dacă rata dobânzii contractului este scăzută în mod artificial, profitul recunoscut inițial trebuie limitat la mărimea care ar fi apărut odată cu utilizarea unei rate comerciale a dobânzii<sup>44</sup>. Pentru un astfel de locator-furnizor, contractul de leasing financiar generează două tipuri de venituri:

- 
43. La un moment dat, norma contabilă (începînd cu OMF 686/1999) spunea că, la locator, bunul cumpărat pentru a fi dat în leasing financiar era imobilizare corporală. Aplicînd mai riguros conceptele contabile, găsim repede că nu prea poate fi vorba despre o astfel de încadrare – firma de leasing preia bunul doar pentru a-l transfera mai departe și nu în scopul utilizării lui efective pe termen lung –, bunul respectiv este marfă, dacă se cumpără de la un furnizor, sau produs, pentru grupul care are și filială de producție, și filială de finanțare.
44. Locatorii producători sau distribuitori propun uneori rate ale dobînzilor scăzute în mod artificial cu scopul de a atrage clienți. Utilizarea unei astfel de rate a dobînzii ar putea avea ca efect contabilizarea în momentul vânzării a unei părți excesiv de mari din venitul total al tranzacției. Dacă aceste rate ale dobînzii sînt scăzute de o manieră artificială, atunci profitul realizat în urma vânzării va fi limitat la profitul care s-ar fi obținut dacă tranzacția ar fi comportat o dobîndă normală.



- a) profitul sau pierderea care ar apărea la vânzarea obișnuită a bunului (mărfii sau produsului), la un preț de vânzare normal și care să țină cot de eventualele reduceri comerciale acordate : se contabilizează venitul din vânzare, la nivelul prețului negociat al contractului, și se descarcă gestiunea cu valoarea de înregistrare a bunului ;

și

- b) venitul financiar eșalonat pe durata contractului.

Valoarea venitului înregistrat la începutul contractului de către locatorul producător sau distribuitor este valoarea negociată a contractului, în normele românești. În IFRS, venitul din vânzare este valoarea justă a activului sau, dacă este mai mică, valoarea actuală a plăților minime care vor reveni locatorului în cadrul contractului, calculată prin utilizarea unei rate a dobânzii normale (comerciale). Costul vânzării contabilizate la începutul contractului reprezintă costul sau valoarea de înregistrare a bunului dat în leasing, diminuată cu valoarea reziduală negarantată actualizată. Diferența dintre venitul din vânzare și costul vânzării este recunoscută în contabilitate conform principiilor reținute de întreprindere pentru vânzările sale obișnuite.

Costurile directe inițiale sînt contabilizate la cheltuielile perioadei în care are loc vânzarea deoarece ele sînt legate în mod esențial de realizarea de către fabricant sau de către distribuitor a unui profit din vânzare.

#### **d) Contracte de leasing operațional**

Activele care fac obiectul unor contracte de leasing operațional trebuie să apară în bilanțul locatorului în funcție de natura lor. Ratele de leasing operațional se înregistrează la venituri eșalonat de o manieră liniară pe durata contractului (chiar dacă încasările nu sînt repartizate liniar), cu excepția cazului cînd o altă bază de repartizare sistematică poate apărea mai potrivită, adică mai reprezentativă pentru eșalonarea în timp a diminuării avantajelor aferente deținerii activului respectiv. În România, operațiunile de leasing operațional se contabilizează în conformitate cu OMFP 1802/2014, atît la locator, cît și la locatar.

Costurile angajate pentru obținerea de venituri din leasing operațional sînt recunoscute pe cheltuieli (inclusiv amortizarea). Costurile directe inițiale specifice angajate pentru obținerea de venituri din leasing operațional sînt fie amîinate și puse față în față cu veniturile realizate pe durata contractului proporțional cu ratele de leasing contabilizate, fie lăsate în sarcina perioadei în care au fost efectuate.

Amortizarea activelor amortizabile date în leasing financiar se face după același principii ca amortizarea celorlalte active similare deținute de locator, în conformitate cu normele specifice imobilizărilor corporale, necorporale ori a investițiilor imobiliare (dacă este cazul).

Un locator care este și producător sau distribuitor nu trebuie să contabilizeze profit din vânzare atunci cînd încheie un contract de leasing operațional, deoarece operațiunea nu echivalează cu o vânzare.

Exemplu : Întreprinderea A (care devine utilizator) încheie un contract de leasing operațional cu societatea de leasing B. Principalele date din contract sînt :

- valoarea de intrare (care devine cost de achiziție la societatea de leasing) este 20.000 lei, iar bunul are o durată de viață utilă de 5 ani și se amortizează liniar ;
- durata contractului este de doi ani și valoarea reziduală se stabilește la 8.000 lei ;



- se plătește un avans (fără TVA 20%) de 4.000 lei;
- valoarea fără TVA a unei rate este de 594 lei și se achită la sfârșitul fiecărei luni;
- ambele firme sînt persoane juridice române.

Înregistrările în contabilitate vor fi:

la locator (firma B)		la utilizator (firma A)	
- recepția mijlocului fix de către societatea de leasing, la valoarea de intrare de 20.000 lei:			
%	= 404 24.000		
213	20.000		
4426	4.000		
- consemnarea, într-un cont în afara bilanțului, a ratelor de încasat: $4.000 + 24 \times 594$ :		- înregistrarea ratelor de plată:	
8038	18.256	8036	18.256
- facturarea avansului de 4.000 lei:		- primirea facturii pentru avans (cheltuiala din contul 612 este deductibilă imediat; întreprinderea poate opta și pentru eşalonarea acesteia pe durata contractului prin intermediul contului 471 <i>Cheltuieli înregistrate în avans</i> sau, mai degrabă, prin intermediul contului 409 <i>Furnizori debitori</i> ):	
411	= % 4.000	%	= 401 4.000
706	4.000	612	4.000
4427	800	4426	800
- facturarea primei rate:		- primirea facturii pentru prima rată:	
411	= % 712,80	%	= 401 712,80
706	594,00	612	594,00
4427	118,80	4426	118,80
- diminuarea sumei din contul în afara bilanțului cu rata facturată:		- diminuarea sumei din contul în afara bilanțului cu rata facturată:	
8038	594,00	8036	594,00
- înregistrarea amortizării pe prima lună: $(20\% \times 20.000) / 12 = 333,33$ lei:			
6811	= 2813 333,33		

### 3.8.8.6. Operațiuni de lease-back în IAS 17

O tranzacție de lease-back este o operațiune prin care proprietarul unui bun îl cedează unui terț pentru a-l prelua imediat în leasing. Ratele de leasing și prețul de cedare se condiționează, pentru că sînt, în general, negociate împreună. Contabilizarea contractelor de lease-back depinde de natura contractului de leasing. Astfel, dacă tranzacția de lease-back se concretizează într-un contract de leasing **financiar**, excedentul eventual apărut ca diferență între venitul din cedare și valoarea contabilă netă a bunului nu trebuie recunoscut imediat la rezultate în contabilitatea vânzătorului – locator. Acest excedent se va eşalona pe durata contractului. Acest tip de tranzacție este, pentru locator, un mijloc



de a finanța utilizatorul, activul care face obiectul contractului fiind pe post de garanție – acesta este motivul pentru care excedentul invocat nu se recunoaște imediat la venituri, ci se eșalonează în timp.

Dacă tranzacția de lease-back de concretizează într-un contract de leasing operațional și dacă este evident că s-a efectuat la valoarea justă, câștigul sau pierderea aferentă se contabilizează imediat (tranzacția se consideră a fi una normală). Dacă prețul de vânzare este mai mic decât valoarea justă, profitul sau pierderea se contabilizează de asemenea imediat; totuși, dacă pierderea este compensată de plăți viitoare mai mici decât prețul pieței, atunci ea trebuie eșalonată pe perioada estimată de utilizare a activului, proporțional cu plățile efectuate în virtutea contractului.

Pentru contractele de leasing operațional, dacă valoarea justă de la data tranzacției de lease-back este mai mică decât valoarea contabilă netă a activului, atunci se recunoaște imediat în contabilitate o pierdere egală cu diferența respectivă. Pentru contractele de leasing financiar, o astfel de ajustare nu este necesară decât dacă a părut o depreciere, caz în care se aplică IAS 36 *Deprecierea activelor*, valoarea contabilă fiind adusă la nivelul valorii recuperabile.

Regulile privind informațiile de furnizat de către locator și de către utilizator se aplică și operațiunilor de lease-back. Descrierile contractelor cu valori semnificative trebuie să conducă și la prezentarea dispozițiilor unice sau excepționale ale acordurilor sau ale clauzelor contractelor de lease-back.

### 3.9. Principiul costului istoric

Directiva europeană nr 34/2013 introduce explicit principiul costului istoric (*principiul evaluării la cost de achiziție sau cost de producție*) în lista principiilor generale de raportare financiară. Acest principiu marchează un fel de opoziție clară față de IFRS, despre care se apreciază adeseori că oferă un loc important valorii juste. În fapt, costul istoric împreună cu principiul prudenței au ca efect evaluarea în bilanț a activelor la valoarea de intrare, din care se scad amortizările și ajustările pentru depreciere.

Excepțiile de la regula costului istoric sînt amintite în OMFP 1802/2014 :

- reevaluarea imobilizărilor corporale, ca opțiune a firmelor interesate, atît în contabilitatea individuală, cît și în consolidare ;
- folosirea valorii juste pentru evaluarea la închidere a instrumentelor financiare (de bază și derivate), opțiune valabilă doar în situațiile financiare consolidate.

### 3.10. Principiul pragului de semnificație

Respectarea regulilor contabile are consecințe în termeni de costuri ale informației puse față în față cu valoarea informațiilor oferite. Conform OMFP 1802/2014, atunci cînd efectele respectării întocmai a regulilor sînt nesemnificative, entitatea se poate abate de cerințele impuse de norme. Înțelegem de aici că ar putea fi vorba atît de reguli privind contabilitatea curentă (evaluare, clasificare, recunoaștere, contabilizare), cît și de prezentarea informației în situațiile financiare.



În IFRS, pe lângă restricțiile permanente definite în legătură cu caracteristicile calitative ale situațiilor financiare (pragul de semnificație și costul obținerii informației), se revine în IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare* cu o precizare explicită privind pragul de semnificație (importanța relativă<sup>45</sup>). Având în vedere orientarea IFRS către raportarea financiară și mai puțin către contabilitatea curentă, este de înțeles de ce formularea din IAS 1 se referă la prezentare și nu la contabilizare: „entitatea trebuie să prezinte distinct elementele care au natură sau funcție diferită, cu excepția cazului în care acestea sînt ne semnificative<sup>46</sup>”.

45. În varianta în limba engleză a IFRS, se folosește termenul *materiality*, traducerea în alte limbi reprezentînd și o adaptare la practicile, experiențele, uzanțele și limbajul specifice.

46. Astfel, dacă un element-rînd nu este în mod individual semnificativ, atunci el este agregat cu alte elemente, fie în acele situații, fie în note. Un element care nu este suficient de semnificativ pentru a fi prezentat distinct în acele situații financiare poate fi, totuși, prezentat distinct în note.



## Capitolul 4

# Reguli generale în definirea, recunoașterea și evaluarea structurilor situațiilor financiare

Structurile componente ale situațiilor financiare pe care le definesc și le dezvoltă normele contabile sînt: activele, datoriile, capitalurile proprii, veniturile și cheltuielile. Definițiile din norma românească au fost preluate explicit din normele internaționale. Astfel (preluarea este din OMFP 1802/2014):

- a) **un activ** reprezintă o resursă controlată de către entitate ca rezultat al unor evenimente trecute, de la care se așteaptă să genereze beneficii economice viitoare pentru entitate; un activ este recunoscut în contabilitate și prezentat în bilanț atunci cînd este probabilă realizarea unui beneficiu economic viitor de către entitate și activul are un cost sau o valoare care poate fi evaluat/evaluată în mod credibil;
- b) **o datorie** reprezintă o obligație actuală a entității ce decurge din evenimente trecute și prin decontarea căreia se așteaptă să rezulte o ieșire de resurse care încorporează beneficii economice; o datorie este recunoscută în contabilitate și prezentată în bilanț atunci cînd este probabil că o ieșire de resurse încorporînd beneficii economice va rezulta din decontarea unei obligații prezente și cînd valoarea la care se va realiza această decontare poate fi evaluată în mod credibil;
- c) **capitalurile proprii** reprezintă interesul rezidual al acționarilor sau asociaților în activele unei entități după deducerea tuturor datoriilor sale.
- d) **veniturile** constituie creșteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile, sub formă de intrări sau creșteri ale activelor ori reduceri ale datoriilor, care se concretizează în creșteri ale capitalurilor proprii, altele decît cele rezultate din contribuții ale acționarilor;
- e) **cheltuielile** constituie diminuări ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de ieșiri sau scăderi ale valorii activelor ori creșteri ale datoriilor, care se concretizează în reduceri ale capitalurilor proprii, altele decît cele rezultate din distribuirea acestora către acționari.

Beneficiile economice reprezintă potențialul de a contribui, direct sau indirect, la fluxul de numerar sau echivalente de numerar către entitate. Această contribuție se reflectă fie sub forma creșterii intrărilor de numerar, fie sub forma reducerii ieșirilor de numerar, de exemplu, prin reducerea costurilor de producție. Astfel, potențialul poate fi unul productiv, atunci cînd activul este utilizat separat sau împreună cu alte active pentru prestarea de servicii ori producerea de bunuri destinate vânzării de către entitate. De asemenea, potențialul poate îmbrăca forma convertibilității în numerar sau echivalente de numerar.



În aprecierea încadrării unui element la active, la datorii sau la capitaluri proprii, trebuie să se țină cont de substanța elementului respectiv și de realitatea economică, iar nu doar de forma juridică. Astfel, dreptul de proprietate nu este esențial în contabilizarea unor active/datorii. În *Cadrul general* se recunoaște faptul că în bilanț pot apărea și elemente care să nu îndeplinească toate criteriile de recunoaștere – prezența lor este justificată de prevederile particulare ale unor norme aplicabile unor situații speciale în care criteriile generale de recunoaștere nu pot fi aplicate integral.

Definițiile prezentate mai sus cuprind criteriile de recunoaștere pe care trebuie să le îndeplinească o astfel de structură pentru a apărea în situațiile financiare<sup>1</sup>.

#### 4.1. Recunoașterea structurilor situațiilor financiare

**Recunoașterea** este procesul încorporării în bilanț sau în contul de profit și pierdere a unui element care îndeplinește criterii specifice. Acest proces implică descrierea în cuvinte a respectivului element și asocierea unei anumite sume, precum și includerea respectivei sume în totalul bilanțului sau al contului de profit și pierdere. Normele contabile stabilesc că, în general, un element care corespunde definiției unei structuri a situației financiare trebuie recunoscut în cazul în care :

- a) este probabil ca, în viitor, un beneficiu economic asociat să intre în sau să iasă din întreprindere ;
- și
- b) elementul are un cost sau o valoare care poate fi evaluată în mod credibil.

Dacă luăm în considerare definiția activelor, atunci putem schematiza patru criterii de recunoaștere a acestora astfel<sup>2</sup> (vezi și figura 4.1) :

- un activ este o resursă (bunuri, drepturi, valori) **controlată** de entitate ;
- este probabilă **generarea de avantaje economice** (câștiguri, beneficii) viitoare de pe urma deținerii, exploatării resursei respective ;
- resursa este deținută ca urmare a unui **eveniment trecut** ;
- costul (valoarea de intrare) a activului se poate **evalua credibil**.

În cazul datoriilor, schematizarea criteriilor de recunoaștere este (vezi și figura 4.2) următoarea :

- este necesară existența unei **obligații actuale** ;
- entitatea se așteaptă la ieșirea viitoare de resurse (de avantaje) pentru stingerea datoriei ;
- datoria rezultă din **evenimente trecute** ;
- obligația se poate **evalua credibil**.

1. Acest subcapitol este construit în special plecând de la textul *Cadrului conceptual*, așa cum apare el în OMFP 94/2001 și care se regăsește și în versiunea 2015 a volumului IFRS publicat în limba română prin grija CECCAR.

2. O parte a acestui subcapitol este preluată (și actualizată) din Istrate, C., *Contabilitatea nu-i doar pentru contabili !*, Editura Universul Juridic, București, pp. 44-51 și 118-122.



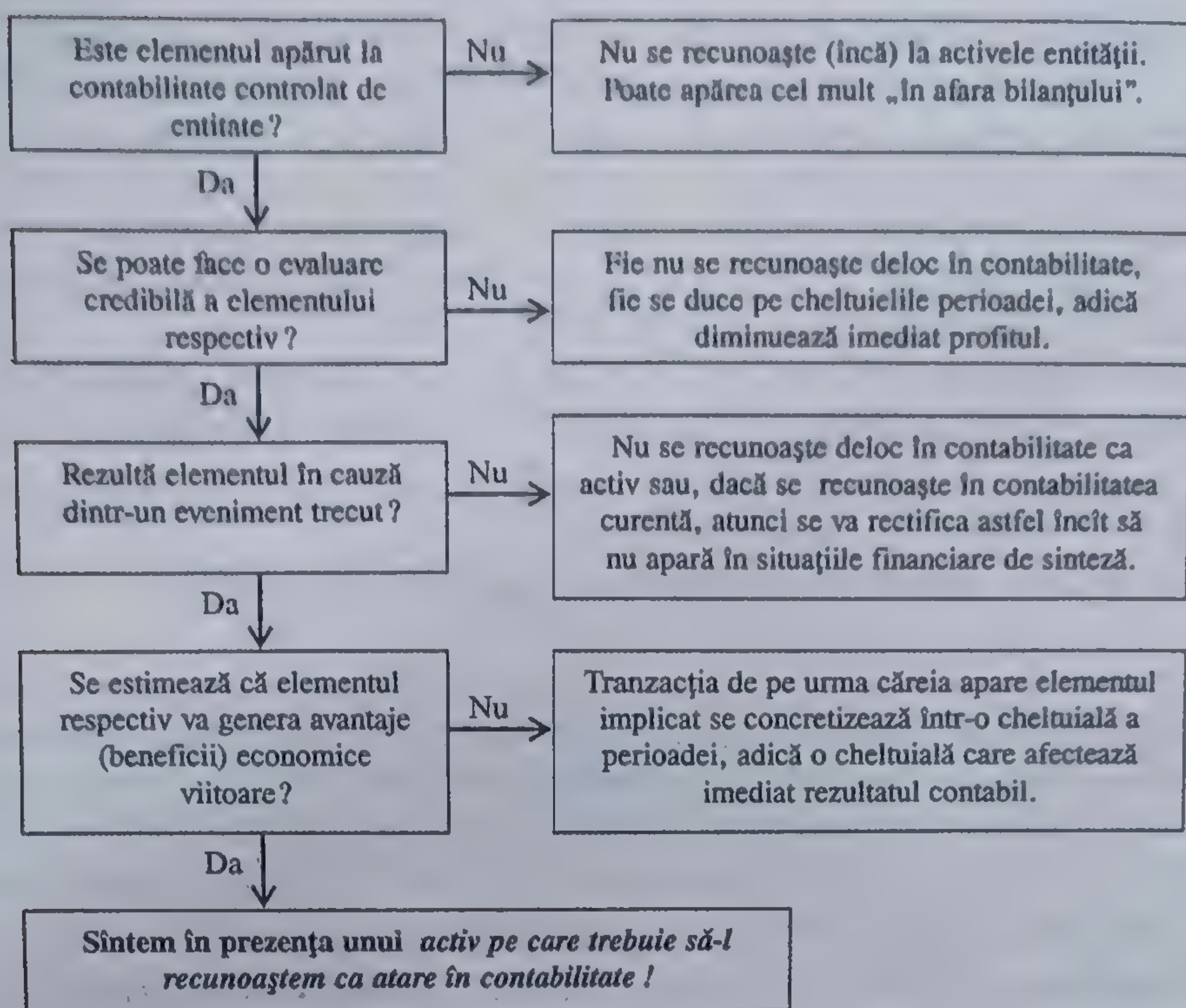


Figura 4.1. Criterii contabile de definire a activelor

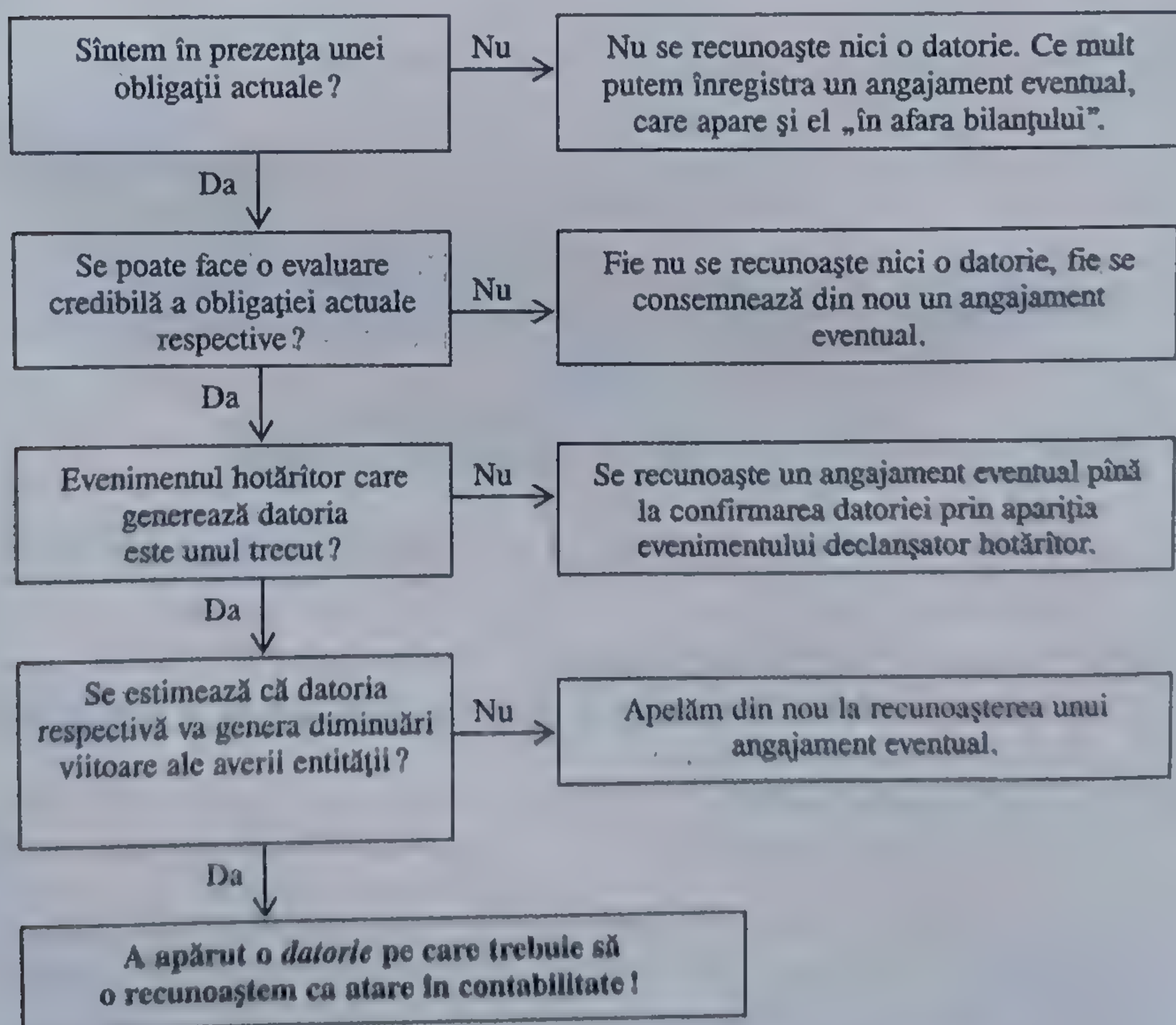


Figura 4.2. Criterii contabile de definire a datoriilor



#### 4.1.1. *Controlul unei resurse care poate deveni activ/existența unei obligații actuale pentru datorii*

Norma contabilă românească nu oferă prea multe detalii explicite privind această componentă a definiției activului – *resursă controlată*. În IFRS, stabilirea conținutului acestui înțeles al noțiunii de control se realizează parțial, doar pentru imobilizările necorporale, în IAS 38. Vom generaliza această formulare, deoarece ea poate fi aplicată și altor categorii de active: *o entitate controlează un activ dacă entitatea are capacitatea de a obține beneficii economice viitoare de pe urma resursei suport și de a restricționa accesul altora la beneficiile respective*<sup>3</sup>. Așa cum am menționat mai sus, dreptul de proprietate nu este esențial pentru controlul unui activ – prevalența economicului asupra juridicului (*substance over form*) face ca în bilanț să apară unele active asupra cărora entitatea nu are dreptul de proprietate:

- bunurile deținute în virtutea unor contracte de leasing financiar;
- unele produse vândute cu clauză de răscumpărare sau cu valoare reziduală garantată.

Pe de altă parte, unele active aflate în proprietatea firmei nu apar în bilanțul acesteia:

- unele bunuri vândute cu plata în rate, cu clauză de transfer de proprietate după plata ultimei rate;
- bunurile date în leasing financiar.

În ceea ce privește **datoriile**, este necesară existența unei obligații actuale, legale (rezultată dintr-o lege sau dintr-un contract) sau implicite (asumată de entitate fără a-i fi impusă de cineva). Obligația aferentă unei datorii poate să fie certă sau însoțită de unele elemente de incertitudine. În acest ultim caz, datoria se recunoaște ca provizion.

#### 4.1.2. *Probabilitatea realizării unor beneficii economice viitoare/probabilitatea ieșirii unor avantaje economice viitoare*

Conceptul de probabilitate este utilizat pentru criteriile de recunoaștere referitoare la gradul de incertitudine (inevitabil în afaceri) în realizarea unui beneficiu economic viitor asociat unui element. Evaluarea gradului de incertitudine legat de beneficiile economice viitoare ia în calcul informația disponibilă în momentul întocmirii situațiilor financiare. De exemplu, când încasarea unei creanțe a întreprinderii este probabilă, în absența oricărei probe care să demonstreze contrariul, se justifică recunoașterea creanței ca activ, chiar dacă, de exemplu, vânzarea este una cu plata în rate cu transferul dreptului de proprietate după încasarea ultimei rate.

Astfel, un activ este recunoscut în contabilitate doar dacă entitatea se așteaptă să obțină ceva în viitor de pe urma exploatării/deținerii lui. Dacă firma dobândește ceva (contra plată sau nu) și se estimează că nu vor apărea beneficii pentru firmă de pe urma deținerii acelui ceva, atunci dobândirea bunului/dreptului/valorii se contabilizează direct pe cheltuieli (diminuează câștigul).

3. Paragraful 13 din IAS 38 *Imobilizări necorporale*, în versiunea românească consolidată 2015 a IFRS publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene, la adresa <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/PDF/?uri=CELEX:02008R1126-20150112&from=EN> (consultată pe 15 octombrie 2015), p. 393.



Acest criteriu de recunoaștere poate fi interpretat și din punct de vedere fiscal : generarea de beneficii înseamnă și obținerea unor venituri care, la rîndul lor, să conducă la calculul unui profit fiscal și, implicit, a unui impozit pe profit. Autoritățile fiscale sînt îndreptățite să verifice măsura în care avantajele generate de deținerea unui activ sînt însușite de entitatea de referință și pot ajunge să constate că unele active generează cîștiguri, total sau parțial, pentru alte persoane decît entitatea care le-a recunoscut ca active.

Datoria este recunoscută ca atare în contabilitate atunci cînd este probabilă ieșirea viitoare de resurse pentru decontarea ei. Stingerea unei datorii se poate realiza prin plata acesteia (ieșire efectivă de bani sau de alte bunuri), prin compensare, prin anulare etc. Multe datorii sînt certe și nu apar probleme în ceea ce privește fluxurile viitoare de trezorerie necesare pentru a le deconta : știm ce trebuie să plătim furnizorilor, salariaților, băncilor, chiar statului. Există însă datorii pentru care sînt necesare estimări, pentru care apar unele incertitudini în legătură cu momentul decontării ori cu suma de plată. Dacă probabilitatea ieșirii viitoare de resurse este suficient de mare, atunci și aceste datorii se recunosc în contabilitate (ca provizioane), chiar dacă stabilirea lor se face estimativ și chiar dacă estimările respective vor fi ajustate în viitor.

#### 4.1.3. *Activele/datoriile rezultă din evenimente trecute*

Recunoașterea activelor și a datoriilor în bilanțul unei entități este condiționată de existența unui eveniment trecut de pe urma căruia să fi apărut activul/datoria. Asta înseamnă că nu putem recunoaște ca active/datorii acele elemente care depind în mod esențial de unul sau mai multe evenimente viitoare.

Normele internaționale (dar și cele naționale) – prin denumirea lor, care cuprinde formularea *raportări financiare (IFRS)* sau *situații financiare (OMFP 1802/2014)* – sugerează că ceea ce contează este mai degrabă prezentarea corectă a informațiilor în situațiile financiare, decît contabilizarea efectivă a tranzacțiilor. Din acest motiv, putem găsi exemple de contabilizare curentă de pe urma cărora să apară solduri debitoare/creditoare în balanța finală și care să nu apară ca active, respectiv ca datorii în bilanț, pentru că nu îndeplinesc criteriile de recunoaștere specifice. Același raționament poate fi aplicat și unor venituri și cheltuieli. Este cazul taxei neexigibile, a unor cheltuieli și venituri în avans, a subvențiilor pentru investiții, a unor cheltuieli cu stocurile, a veniturilor din producția obținută și chiar a unor venituri din vânzări (vezi subcapitolul următor).

Cîteva exemple de situații în care evenimentul decisiv în recunoașterea unui activ/ unei datorii poate să apară de o manieră puțin decalată :

- existența unui contract ferm de cumpărare nu este suficientă pentru ca entitatea cumpărătoare să recunoască activul (bunurile care fac obiectul contractului) ori datoria (obligația față de furnizor) – evenimentul principal este dat de transferul efectiv al bunurilor respective ; evenimentul principal nu este contractarea sau facturarea, ci livrarea/recepția.
- la un contract de credit, recunoașterea datoriei/a creanței privind dobînda nu are loc decît pe măsură ce trece timpul aferent creditului : evenimentul principal pentru recunoașterea dobînzii nu este contractarea ori transferul banilor aferenți creditului respectiv, ci trecerea timpului.
- pentru avantajele post-angajare (de exemplu, indemnizație de ieșire la pensie sau de concediere) acordate de firmă angajaților, evenimentul hotărîtor este efortul depus de



angajat de-a lungul activității sale în cadrul entității – adică datoria respectivă se recunoaște eșalonat, pe măsură ce angajatul lucrează pentru entitate ;

- datoria din dividende depinde de hotărîrea asociaților/acționarilor și nu de exercițiul în care a fost obținut profitul din care se plătesc dividendele ;
- datoria din dezafectarea unei imobilizări se recunoaște (ca provizion) încă de la punerea în funcțiune a imobilizării respective.

#### 4.1.3.1. TVA neexigibilă

În planurile de conturi aplicabile agenților economici din România (inclusiv băncilor și firmelor de asigurări), precum și în planul de conturi rezervat persoanelor juridice fără scop lucrativ, atunci cînd se enumeră conturile în care se poate regăsi taxă pe valoarea adăugată, nu lipsește un cont de așteptare numit de fiecare dată *TVA neexigibilă*. În OMFP 1802/2014 se precizează că în acest cont se evidențiază, potrivit legii, taxa neexigibilă, fără prea multe detalii. Dacă mergem în același OMFP 1802/2014 la capitolul de reguli de funcționare a conturilor, aflăm mai multe despre situațiile în care intervine 4428 *TVA neexigibilă*. Astfel, la funcțiunea contului 408 *Furnizori – facturi nesosite*, apare formularea : în creditul contului 408 se înregistrează *valoarea bunurilor aprovizionate sau a serviciilor prestate de către furnizori, precum și a altor datorii către aceștia (301, 302, 303, 361, 371, 381, 4428, 604, 605, 611 la 626, 628, 658)*. De asemenea, la contul 418 *Clienți – facturi de întocmit*, în debit se înregistrează și *valoarea livrărilor de bunuri sau a serviciilor prestate către clienți, pentru care nu s-au întocmit facturi, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă, precum și a altor creanțe față de aceștia (701 la 708, 4428, 758)*. În normele valabile pînă la OMFP 3055/2009 (HG 704/1993, OMFP 306/2002, OMFP 1752/2005), detaliile despre taxa neexigibilă erau mai numeroase, în sensul că se prevedea explicit că *în situația în care există decalaje între faptul generator de TVA și exigibilitatea acesteia, totalul TVA se înregistrează într-un cont distinct, denumit TVA neexigibilă care, pe măsură ce devine exigibilă potrivit legii, se trece la TVA colectată sau TVA deductibilă, după caz ; de asemenea, în contul de TVA neexigibilă se înregistrează și TVA deductibilă sau colectată, pentru livrări de bunuri și prestări de servicii pentru care nu au sosit sau nu s-au întocmit facturile*. Vedem că norma a evoluat în sensul unei restrîngerii eventuale a ariei de cuprindere a taxei neexigibilă – este de fapt o adaptare mai bună a regulii contabile la regula fiscală, în care se definesc faptul generator și exigibilitatea TVA.

Din codul fiscal actual mai rezultă o situație explicită în care se folosește 4428 *TVA neexigibilă* : mecanismul TVA la încasare potrivit căruia, pentru firmele eligibile, taxa se colectează, respectiv se deduce, nu la livrare/achiziție, ci la încasare/plată ; aceasta înseamnă că, între livrare/recepție și încasare/plată, taxa se va reflecta ca neexigibilă în 4428.

Din aceste norme și din lucrările de contabilitate financiară, rezultă că acest cont de taxă neexigibilă ar trebui pus în funcțiune în situații precum :

- vînzări/cumpărări fără factură ;
- evaluarea mărfurilor în contul de gestionare 371 la preț de vînzare inclusiv TVA ;
- vînzarea/cumpărarea în regim de TVA la încasare.

În formularele de bilanț publicate de normalizatorul român (inclusiv în cele raportările pe exercițiul 2015), soldul contului 4428 *TVA neexigibilă* este prezent de trei ori :



- în activ, la stocuri, unde apare cu semnul minus (este vorba despre taxa neexigibilă inclusă în prețul de vânzare cu amănuntul al mărfurilor aflate în stoc la închidere și pentru care se reține acest mod de evaluare);
- în activ, la creanțe;
- în pasiv, la datorii (atît la cele pe termen lung, cît și la cele pe termen scurt, în funcție de scadență).

Primul comentariu<sup>4</sup> pe care îl facem se bazează tocmai pe locul în bilanț al soldului contului 4728 *TVA neexigibilă*. Dacă o întreprindere are mai multe tipuri de operațiuni, din care rezultă TVA neexigibilă de toate felurile amintite mai sus, atunci firma respectivă trebuie să țină evidența acestei taxe pe analitice distincte ale contului 4428, astfel încît să nu se ajungă la compensarea unor creanțe cu datorii și cu elemente de rectificare. Aceste analitice ar putea fi următoarele:

- 4428.6 *TVA neexigibilă la cumpărări*, pentru care soldul va fi de fiecare dată debitor (ține locul lui 4426 *TVA deductibilă*) și va apărea în activ, la creanțe;
- 4428.7 *TVA neexigibilă la vânzări* (care ține locul lui 4427 *TVA colectată*) cu sold creditor și al cărui loc în bilanț este la datorii;
- 4428.8 *TVA neexigibilă la mărfuri evaluate la preț cu amănuntul*, care este cont rectificativ și apare în bilanț la stocuri, cu semnul minus, după regula binecunoscută rezervată soldurilor conturilor rectificative.

În continuare ne propunem să analizăm la ce servește contul 4428, cu analiticele lui. Începem cu 4428.7 *TVA neexigibilă la vânzări*, atunci cînd este folosit la cumpărările fără factură<sup>5</sup>. Un model simplu de articol contabil de principiu pentru consemnarea unei astfel de vânzări este:

<p style="text-align: center;">%</p> <p>30x Stocuri...</p> <p>4428.6 TVA neexigibilă la cumpărări</p>	=	<p>408 Furnizori- facturi nesosite</p>	<p>-</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• preț fără TVA</li> <li>• TVA</li> </ul>	<p>preț inclusiv TVA</p>
---	---	--	---	--------------------------

La prima vedere, putem spune că 4428.6 *TVA neexigibilă la cumpărări* servește la consemnarea taxei pe valoarea adăugată care va deveni exigibilă la primirea facturii. În măsura în care la închidere nu s-a primit încă factura, contul 4428.6 rămîne cu sold debitor care, conform regulilor actuale, apare în bilanț la creanțe. În același timp, datoria din contul 408 apare în activ la valoarea care include și taxa neexigibilă. Dacă întreprinderea aplică IAS/IFRS, atunci ea este obligată să nu prezinte în activ și la datorii decît elementele care îndeplinesc criteriile de recunoaștere stabilite de *Cadrul general...*, precum și criteriile mai detaliate enumerate în IAS 1. Unul dintre aceste criterii este că elementul de activ trebuie să rezulte dintr-un eveniment trecut, respectiv datoria să reprezinte

4. Vezi textul publicat cu titlul „Despre contabilitatea taxei pe valoarea adăugată neexigibilă”, în revista *Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor*, 4/aprilie 2005, pp. 30-33.
5. În prezent, codul fiscal nu spune nimic explicit despre amînarea recunoașterii taxei colectate pînă la întocmirea facturii, ceea ce înseamnă că taxa se colectează indiferent dacă factura este întocmită sau nu. Dimpotrivă, la cumpărător, taxa nu este exigibilă decît dacă a ajuns factura. Deci folosirea lui 4428 la vânzări fără factură nu are justificare fiscală, în timp ce folosirea lui la cumpărări fără factură este inutilă.



o obligație actuală. Or, în cazul nostru, suma din soldul lui 4428.6 nu rezultă dintr-un eveniment trecut, ci din unul viitor. Practic, recunoașterea acestei creanțe este condiționată de un eveniment viitor – sosirea facturii. În același timp, partea din datoria regăsită în soldul creditor al contului 408 – și care corespunde taxei neexigibile – nu îndeplinește același criteriu de recunoaștere – nu rezultă dintr-un eveniment trecut, ci din același eveniment viitor. În aceste condiții, dacă se păstrează suma din soldul contului 4428.6 și din soldul lui 408, auditorul poate emite rezerve cu privire la recunoașterea acestora. Soluția cea mai simplă este să nu se înregistreze deloc taxa neexigibilă. Însă, pentru asigurarea respectării formale a reglementărilor contabile individuale, este câteodată util ca în evidența analitică să apară tot prețul de plătit, adică inclusiv taxa neexigibilă. A doua soluție – cea mai ușor de acceptat – este rezolvarea problemei cu ocazia închiderii, prin considerarea contului 4428.6 TVA neexigibilă ca fiind un cont rectificativ – soldul lui va apărea astfel nu în activ la creanțe, ci în pasiv, ca diminuare a datoriei înregistrate în contul 408. În acest mod, se împacă și nevoia de evidență analitică a sumelor de plată și criteriile de recunoaștere și prezentare a activelor și datoriilor în bilanț: la datorii apar doar obligațiile rezultate din evenimente trecute, în timp ce la creanțe nu mai apare soldul unui cont de taxă neexigibilă. În același mod se poate rezolva situația contului de taxă neexigibilă la vânzări: îl recunoaștem în contabilitatea curentă, dar la închidere îl considerăm rectificativ al contului de creanță corespunzător.

În cazul în care întreprinderea aplică metoda global-valorică de evidență a stocurilor de mărfuri, evaluarea acestora în contul de gestionare se face la preț de vânzare inclusiv TVA, folosind, conform normelor contabile, contul de taxă neexigibilă, cu analiticul acestuia 4428.8 TVA neexigibilă la mărfuri evaluate la preț cu amănuntul. Conform regulii de funcționare oficiale, el se folosește la recepția de mărfuri pentru care evaluarea se face la preț de vânzare inclusiv TVA. Articolul contabil de principiu este următorul:

371 Mărfuri	=	%	• preț de vânzare inclusiv TVA	–
		401 Furnizori		• preț de cumpărare
		378 Diferențe de preț la mărfuri		• adaos comercial
		4428.8 TVA neexigibilă		• TVA la prețul de vânzare
		...		

Este ușor de văzut că 4428.8 nu servește la nimic: suma aferentă lui se poate trece fără nici un fel de probleme de evidență tot în contul 378 Diferențe de preț la mărfuri. S-ar putea contesta punerea în 378 inclusiv a taxei neexigibile, pe motiv că în acest cont trebuie să avem doar adaosul comercial. De fapt suma din sold de la 378 reprezintă un adaos comercial ipotetic, cel pe care ne propunem să-l realizăm; adaosul efectiv realizat (și care este o mărime de necontestat utilizabilă în analize de tot felul) este diferența dintre prețul de vânzare fără TVA și costul de achiziție ale mărfurilor efectiv vândute (și de fapt se cheamă *marjă*). Aceste informații se obțin din compararea rulajelor conturilor 707 Venituri din vânzare de mărfuri și 607 Cheltuieli privind mărfurile. În orice caz, dacă întreprinderea dorește să utilizeze totuși contul de taxă neexigibilă în înregistrări de acest tip, atunci el este oricum rectificativ și nu apare în bilanț ca atare, ci prin scăderea lui din soldul contului de marfă.

TVA la încasare reprezintă un mecanism introdus de autoritățile românești în 2013 și constă în amânarea colectării/deducerii taxei pînă la încasare/plată. Din punct de vedere



contabil, la livrarea/facturarea bunurilor/serviciilor, taxa se înregistrează în 4428 *TVA neexigibilă*, urmînd ca la încasare/plată să se transfere în 4427 *TVA colectată* (la vânzător) ori în 4426 *TVA deductibilă* (la cumpărător). Contul 4428 va rămîne cu sold între aceste două momente. E posibil deci ca la închidere să avem taxă neexigibilă în balanță și, conform normelor românești, aceasta va apărea în activ, la creanțe (pentru taxa neexigibilă aferentă achizițiilor în regim de TVA la încasare) sau în pasiv, la datorii, pentru taxa neexigibilă aferentă vânzărilor în regim de TVA la încasare. Din punctul de vedere al definiției structurilor de activ și de datorii, nici în această situație, soldurile lui 4428 nu îndeplinesc criteriile de recunoaștere. Într-adevăr, datoria/creanța din taxa neexigibilă devin efective la încasare/plată, adică în urma unui eveniment ulterior. Soluția principială ar fi și aici ca soldurile lui 4428 să apară cu minus în partea cealaltă a bilanțului: soldul creditor cu minus la creanțe (la 411 *Clienți*), iar soldul debitor cu minus la datorii (la 401 *Furnizori*).

#### 4.1.3.2. Actualizări ale unor sume viitoare

Aplicarea principiul independenței exercițiilor poate avea ca efect intervenția conturilor de venituri și de cheltuieli în avans, ale căror solduri se regăsesc în bilanțul românesc pe poziții distincte. Și, după IFRS, se poate accepta prezența în bilanț a veniturilor și a cheltuielilor în avans, dar acestea nu se regăsesc de multe ori ca structuri distincte, ci se duc la alte datorii, respectiv la alte creanțe ori la alte active. Dacă sumele pe care le găsim la venituri și la cheltuieli în avans nu sînt semnificative, atunci prezentarea lor distinctă nu se justifică și probabil că nici nu prea se identifică multe astfel de elemente de prezentat în bilanț. În cele ce urmează, ne vom opri la o situație din IFRS fără corespondent în contabilitatea întreprinderilor românești obișnuite și vom reține doar situația vânzărilor/cumpărărilor cu plata la scadențe neobișnuit de mari și pentru care nu se prevede o dobîndă explicită în contractul dintre părți. Plecăm de la premisa specifică IFRS conform căreia nu există credit gratuit<sup>6</sup>. Conform IAS 18 *Venituri*, evaluarea veniturilor se face la valoarea justă a mijloacelor de plată primite sau a creanțelor de încasat apărute cu ocazia înregistrării venitului. De regulă, valoarea justă a creanței nu diferă de valoarea ei nominală, atunci cînd scadența este destul de apropiată. Dacă scadența este însă mai îndepărtată, atunci se poate spune că valoarea prezentă a creanței este mai mică decît valoarea ei nominală, diferența reprezentînd dobîndă. De aici rezultă că, în caz de încasare amînată (vînzare pe credit), fără dobîndă explicit prevăzută în contracte este necesar ca, în principiu, prețul de vînzare să fie descompus în:

- o parte reprezentînd remunerarea creditului comercial acordat (dobînda);
- o altă parte reprezentînd venitul propriu-zis din activitatea de exploatare.

Dobînda inclusă în aceste creanțe se poate determina prin două procedee:

- fie scăzînd din prețul la termen, prețul cerut pentru plata imediată;
- fie prin actualizarea ansamblului încasărilor viitoare, folosind o rată a dobînzii specifică.

Totodată, în IAS 16 *Imobilizări corporale* și în alte norme care fac trimitere la stabilirea costului unor bunuri cumpărate se găsește regula potrivit căreia costul unei imobilizări corporale (sau al altui bun) este la nivelul prețului curent de la data dobîndirii, iar dacă plata imobilizării este amînată dincolo de scadențele obișnuite, diferența dintre prețul curent (spot, la vedere) și totalul plăților este contabilizată la cheltuielile financiare pe durata creditului, cu excepția cazului cînd se include în valoarea de intrare, ca urmare a opțiunii

6. Heem, G., *Lire les états financiers en IFRS*, Edition d'Organisation, Paris, 2004, p. 141.



făcute în virtutea IAS 23 *Costul îndatorării*. În explicarea acestei reguli, găsim exemple similare în mai multe lucrări de contabilitate, exemple în care dobânda calculată se trece la venituri în avans, respectiv la cheltuieli în avans. Dacă aplicăm și aici criteriile de recunoaștere a activelor și a datoriilor, observăm că dobânda respectivă nu îndeplinește unul din criterii: nu rezultă dintr-un eveniment trecut. Într-adevăr, evenimentul hotărâtor pentru recunoașterea dobânzii îl reprezintă trecerea timpului și doar dobânda aferentă perioadelor trecute se va fi recunoscut direct pe venituri, respectiv pe cheltuieli. Totuși, pentru a păstra informația cu privire la valoarea totală a creanței/datoriei, se poate accepta înregistrarea dobânzii în conturile de venituri/cheltuieli în avans, cu condiția ca soldurile acestor conturi să fie considerate, la închidere, rectificări ale creanței/datoriei din tranzacția respectivă.

De exemplu, presupunem că, pe 31.12.N, prețul de vânzare total al mărfurilor este de 1.000.000 lei și plata se face 40% la livrare, 40% peste 1 an și 20% peste 2 ani, atunci, la o rată de actualizare de 8%, venitul de exploatare recunoscut inițial se ridică la

$$400.000 + \frac{400.000}{(1+0,06)} + \frac{200.000}{(1+0,06)^2} = 955.358$$

lei, diferența de 44.642 lei reprezentând dobânda viitoare. Presupunem că înregistrarea dobânzii se face ca venit în avans.

Contabilizarea operațiunii de vânzare se poate face astfel (facem abstracție de TVA, al cărei regim este cel obișnuit – baza de calcul este suma din factură, adică 1.000.000 lei):

411 Clienți	=	%	1.000.000	-
		701 Venituri din vânzarea de mărfuri		955.358
		472 Venituri în avans		44.642
5121 Conturi la bănci	=	411 Clienți	400.000	400.000

După încasarea imediată a primei tranșe de 400.000 lei, soldul creanței rămîne de 1.000.000 – 400.000 = 600.000 lei, în timp ce soldul contului de venit în avans este de 44.642 lei. În bilanțul întocmit la 31.12.N, valoarea de bilanț a creanței se obține considerînd venitul în avans ca rectificare, prin scăderea soldului corespunzător din soldul creanței: sold 4111 – sold 472 = 600.000 – 44.642 = 555.358 lei.

Pînă la scadența celei de-a doua rate – 31.12.N+1 – (tot de 400.000 lei), se va fi trecut la veniturile perioadei suma de  $6\% \times 555.358 = 33.321$  lei<sup>7</sup>:

472 Venituri în avans	=	766 Venituri din dobînzi	33.321	33.321
-----------------------	---	--------------------------	--------	--------

Se încasează ceilalți 400.000 lei:

5121 Conturi la bănci	=	411 Clienți	400.000	400.000
-----------------------	---	-------------	---------	---------

În bilanțul pe N+1, creanța apare cu o valoare netă egală cu soldul debitor al lui 411 din care se scade soldul creditor al lui 472, adică  $(600.000 - 400.000) - (44.642 - 33.321) = 200.000 - 11.321 = 188.649$  lei<sup>8</sup>.

7. Baza de calcul a dobânzii este mereu valoarea creditului **fără dobânda viitoare**. Astfel, soldul lui 411 *Clienți* include și dobânda aferentă perioadelor viitoare, deci trebuie corectat cu exact această dobîndă, adică soldul lui 472.
8. Pentru a verifica exactitatea calculelor, aplicăm procentul de dobîndă reținut la acest sold al creanței și obținem  $6\% \times 188.649 = 11.318$  lei. Diferența față de cei 11.321 lei din soldul lui 472 este dată de rotunjiri.



La cumpărător, calculele și interpretările sînt asemănătoare, valoarea de bilanț a datoriei fiind obținută prin considerarea cheltuieli în avans ca rectificare (este posibilă utilizarea unei alte rate de actualizare, în funcție de situația particulară a cumpărătorului).

IFRS 15 *Venituri din contracte cu clienții* aduce precizări mai clare cu privire la acest gen de actualizare și stabilește că ajustarea sumei de încasat (separarea ei în venit de exploatare și venit financiar) este necesară atunci cînd eșalonarea (implicită sau explicită) plăților în timp îi oferă clientului un avantaj semnificativ sub forma finanțării tranzacției. Vînzătorul trebuie să recunoască la venituri prețul pe care l-ar primi dacă plata s-ar face în același timp cu vînzarea. O noutate din IFRS 15 care clarifică unele aspecte ale acestui gen de tranzacții este cea referitoare la termenul de reținut pentru a considera o plată ca generînd apariția venitului financiar – peste un an.

O altă situație în care pot apărea venituri/cheltuieli în avans care să nu îndeplinească criteriile de recunoaștere o reprezintă emisiunea de efecte de comerț cu o scadență care să presupună și perceperea de către trăgător a unei dobînzii. În unele lucrări de contabilitate găsim soluția potrivit căreia, la acceptarea unui astfel de efect de comerț, înregistrarea creanței se face la nivelul sumei de încasat care include și dobînda viitoare. Aplicînd același raționament ca mai sus, constatăm că venitul/cheltuiala în avans aferent efectului de comerț nu îndeplinește același criteriu de recunoaștere – nu rezultă dintr-un eveniment trecut. Acceptăm înregistrarea în contabilitatea curentă a acestui venit/cheltuieli în avans pentru ca evidența analitică a titlurilor respective să se țină mai ușor, pe valoarea lui brută, însă, pentru ca informația prezentată în situațiile financiare să fie corectă calitativ, cea mai bună soluție o reprezintă și aici considerarea conturilor de venit/cheltuială în avans ca fiind rectificative pentru creanța/datoria din efecte comerciale.

#### 4.1.4. *Credibilitatea evaluării*

Contabilitatea raportează ceea ce se poate exprima în bani, ceea ce se poate evalua. A evalua, în acest context, înseamnă a atribui activului/datoriei o valoare de o manieră credibilă. De multe ori, evaluarea este ușor de efectuat și se bazează pe elemente considerate obiective, cum ar fi documentele justificative, contracte, protocoale etc. De exemplu, este ușor să înregistrăm datoria față de salariați, pentru că avem o sumă în statul de salarii. De asemenea, nu sînt mari probleme cu înregistrarea contabilă a achiziției de bunuri și de servicii, atunci cînd avem facturi sau alte documente însoțitoare ale tranzacției. Datoria față de bancă apare și ea adeseori foarte clar într-un contract. În alte cazuri, costul sau valoarea trebuie estimată – folosirea unor estimări rezonabile constituie o parte esențială în elaborarea situațiilor financiare și nu influențează credibilitatea lor. **Dacă totuși nu poate fi realizată o estimare rezonabilă, elementul nu va fi recunoscut în bilanț sau în contul de profit și pierdere.** De exemplu, încasările previzionate în urma unui proces în instanță pot corespunde definiției activelor și veniturilor, precum și criteriului de probabilitate a realizării; totuși, dacă nu este posibilă evaluarea credibilă a câștigului, acestea nu pot fi înregistrate ca active sau ca venituri; aceste încasări previzionate trebuie prezentate însoțite de note sau informații suplimentare.

Pot fi totuși prezentate în anexe și informații suplimentare referitoare la un element care are caracteristicile esențiale ale unei structuri a situațiilor financiare, dar nu îndeplinește criteriile de recunoaștere. Acest procedeu este recomandat în cazul în care cunoașterea existenței acestui element este relevantă pentru evaluarea poziției financiare a întreprinderii, a performanței financiare sau a modificării poziției financiare de către utilizatorii situațiilor financiare.



#### 4.1.5. Recunoașterea veniturilor

Veniturile sînt recunoscute în contul de profit și pierdere atunci cînd a avut loc o creștere a beneficiilor economice viitoare aferente creșterii unui activ sau diminuării unei datorii, modificare ce poate fi evaluată în mod credibil. Aceasta presupune că recunoașterea veniturilor se realizează simultan cu recunoașterea creșterii activelor sau a reducerii datoriilor – vezi figura 4.3 (de exemplu, creșterea netă a activelor rezultată din vânzarea produselor sau a serviciilor ori descreșterea datoriilor ca rezultat al anulării unei datorii).

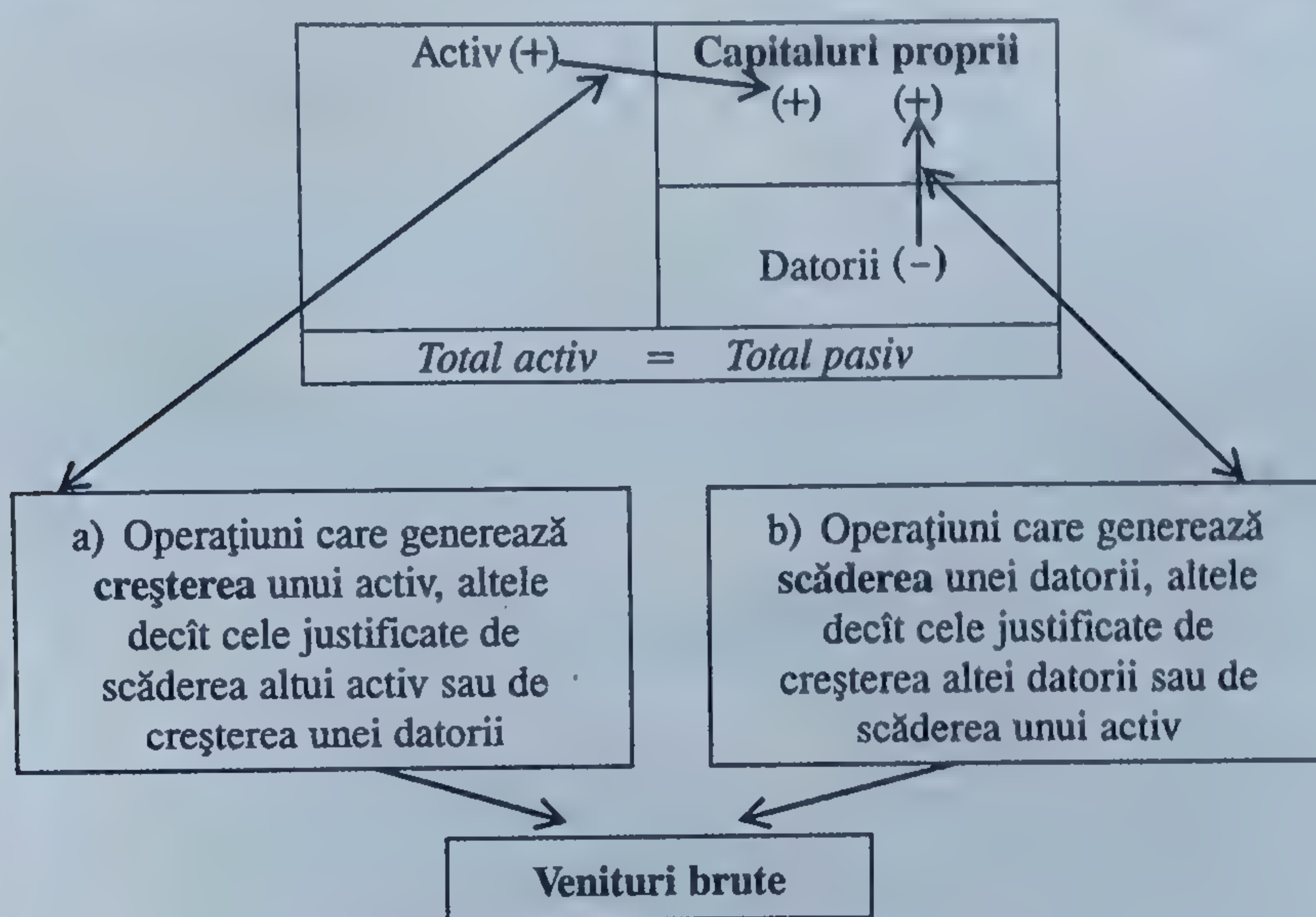


Figura 4.3. Recunoașterea contabilă a veniturilor

Veniturile reprezintă deci îmbogățirea brută a entității. De asemenea, trebuie să reținem că nu toate veniturile care îndeplinesc criteriile de recunoașterea apar în conturile bine-cunoscute din clasa 7. Este foarte probabil ca unele creșteri de active sau scăderi de datorii să se concretizeze direct în sporiri de capitaluri proprii (reevaluările, de exemplu) – și acestea reprezintă venituri și trebuie raportate ca atare (vezi, la capitolul următor, situația rezultatului global).

#### 4.1.6. Recunoașterea cheltuielilor

Cheltuielile sînt recunoscute în contul de profit și pierdere atunci cînd a avut loc o reducere a beneficiilor economice viitoare aferente diminuării unui activ sau creșterii unei datorii, modificare ce poate fi evaluată în mod credibil (figura 4.4). De fapt, aceasta înseamnă că recunoașterea cheltuielilor are loc simultan cu recunoașterea creșterii datoriilor sau a reducerii activelor (de exemplu, drepturile salariale angajate sau amortizarea mijloacelor fixe).

Cheltuielile sînt recunoscute în contul de profit și pierdere pe baza asocierii directe între costurile implicate și obținerea elementelor specifice de venit. Acest proces, cunoscut sub numele de conectarea costurilor la venituri, implică recunoașterea simultană sau combinată a veniturilor și a cheltuielilor care rezultă direct și concomitent din



aceleași tranzacții sau evenimente. De exemplu, diversele componente ale cheltuielilor care contribuie la determinarea costului bunurilor vândute sînt recunoscute în același timp cu venitul din vînzarea bunurilor.

Unele cheltuieli sînt recunoscute în contul de profit și pierdere pe baza unei proceduri de alocare sistematică și rațională, atunci cînd se așteaptă să se obțină beneficii economice în decursul mai multor perioade contabile și cînd asocierea acestora cu veniturile poate fi determinată doar în mod vag sau indirect. Această modalitate este deseori necesară în procesul recunoașterii cheltuielilor asociate cu utilizarea unor active, cum ar fi: terenuri și alte imobilizări corporale, licențe și mărci de comerț; în astfel de cazuri, cheltuiala este prezentată ca amortizare. Aceste proceduri de alocare au drept scop recunoașterea cheltuielilor în cadrul perioadelor contabile în care se consumă sau expiră beneficiile economice asociate acestor elemente.

O cheltuială este recunoscută imediat în contul de profit și pierdere atunci cînd un cost nu generează beneficii economice viitoare sau atunci cînd și în măsura în care viitoare beneficii economice nu corespund sau încetează să mai corespundă condițiilor pentru recunoașterea în bilanț sub formă de activ.

O cheltuială este, de asemenea, recunoscută în contul de profit și pierdere în acele situații în care apare o datorie fără recunoașterea unui activ, cum ar fi cazul în care datoria apare ca urmare a acordării de garanții pentru produsele vîndute.

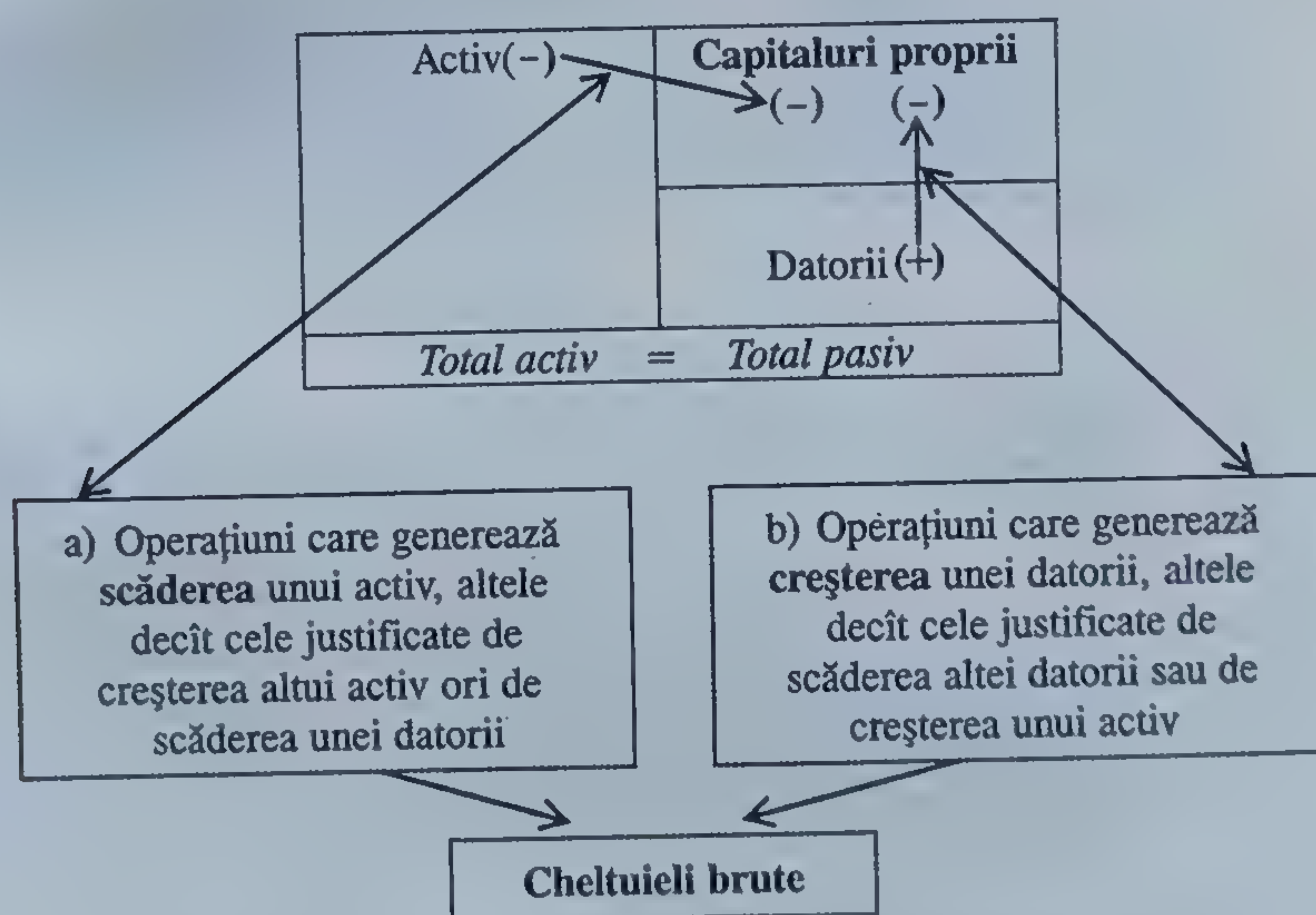


Figura 4.4. Recunoașterea contabilă a cheltuielilor

## 4.2. Evaluarea structurilor situațiilor financiare

Evaluarea este procesul prin care se determină valorile la care structurile situațiilor financiare vor fi recunoscute în bilanț și în contul de profit și pierdere. Pentru aceasta, normele contabile stabilesc reguli de calcul a valorilor de intrare a activelor și a datoriilor, precum și reguli de contabilizare a variațiilor pe care entitățile le constată de pe urma evoluției valorilor acestor elemente.



#### 4.2.1. *Concepte de bază din IFRS privind evaluarea contabilă*

Conform *Cadrului general...*, în situațiile financiare pot fi utilizate diverse baze de evaluare, fie individual, fie în diverse combinații. Ele includ următoarele :

- a) **costul istoric** : activele sînt înregistrate la suma plătită în numerar sau în echivalente ale numerarului sau la valoarea justă din momentul cumpărării lor ; datoriile sînt înregistrate la valoarea echivalentelor obținute în schimbul obligației sau, în anumite împrejurări (de exemplu, impozitul pe profit), la valoarea ce se așteaptă să fie plătită în numerar sau în echivalente ale numerarului pentru a stinge datoriile, potrivit cursului normal al afacerilor ;
- b) **costul curent** : activele sînt înregistrate la valoarea în numerar sau în echivalente ale numerarului, care ar trebui plătită dacă același activ sau unul asemănător ar fi achiziționat în prezent ; datoriile sînt înregistrate la valoarea neactualizată în numerar sau în echivalente ale numerarului, necesară pentru a deconta în prezent obligația ;
- c) **valoarea realizabilă** (de decontare a obligației) : activele sînt înregistrate la valoarea în numerar sau în echivalente ale numerarului, care poate fi obținută în prezent prin vânzarea normală a activelor ; datoriile sînt înregistrate la valoarea lor de decontare ; aceasta reprezintă valoarea neactualizată în numerar sau în echivalente ale numerarului, care trebuie plătită pentru a achita datoriile potrivit cursului normal al afacerilor ;
- d) **valoarea actualizată** : activele sînt înregistrate la valoarea actualizată a viitoarelor intrări nete de numerar, care urmează să fie generate în derularea normală a activității întreprinderii ; datoriile sînt înregistrate la valoarea actualizată a viitoarelor ieșiri de numerar, care se așteaptă să fie necesare pentru a deconta datoriile, potrivit cursului normal al afacerilor.

Acestor elemente conceptuale privind evaluarea, normele internaționale le adaugă detalii specifice în normele referitoare la diverse structuri de activ și de datorii.

**Baza de evaluare cel mai frecvent adoptată de întreprinderi în elaborarea situațiilor financiare este costul istoric.** Acesta este de obicei combinat cu alte baze de evaluare. De exemplu, stocurile sînt de obicei înregistrate la minimul dintre cost și valoarea realizabilă netă, titlurile tranzacționabile – la valoarea de piață, iar datoriile privind pensiile – la valoarea lor actualizată.

Se spune despre IFRS că acordă o mare importanță evaluării la valoarea justă a unor active și datorii. Într-adevăr (vezi și tabelul 3.2), imobilizările corporale și necorporale (ca opțiuni), investițiile imobiliare (ca opțiuni), activele biologice, multe instrumente financiare (active și datorii financiare de bază sau derivate) se evaluează în IFRS la valoarea justă și variațiile acestei valori se contabilizează indiferent dacă sînt favorabile sau nefavorabile, fie la veniturile/cheltuielile perioadei, fie direct la capitalurile proprii (ca alte elemente ale rezultatului global). Și în cazul altor active și datorii (stocuri, imobilizări, în anumite condiții), la inventariere se reține o mărime apropiată de valoarea justă, dar pentru acestea nu se contabilizează decît variațiile valorii juste, care duc la o mărime mai mică decît costul activelor respective, în conformitatea cu regula de prudență clasică.

Pentru a nu fi nevoie de definiții particulare în toate normele internaționale care invocă valoarea justă, a fost emis IFRS 13 *Evaluarea la valoarea justă*. În acest standard (versiunea publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene în ianuarie 2015), **valoarea justă** este definită ca *prețul încasat pentru vânzarea unui activ sau plătit pentru transferul unei datorii într-o tranzacție normală între participanți pe piață, la data de evaluare*. Valoarea justă este o evaluare în funcție de piață și nu o evaluare specifică entității. Pentru unele active și datorii pot fi disponibile tranzacții observabile pe piețe sau informații cu privire la piață. Pentru alte active și datorii este posibil să nu existe tranzacții observabile pe piețe sau informații cu privire la piață. Cu toate acestea, obiectivul unei evaluări la valoarea



justă este același în ambele cazuri – de a estima prețul la care ar avea loc o *tranzacție normală* de vânzare a unui activ sau de transfer al unei datorii între *participanții pe piață* la data de evaluare, în condiții de piață actuale (adică un *preț de ieșire* la data de evaluare din perspectiva unui participant pe piață care deține activul sau datoria).

Atunci când prețul unui activ sau al unei datorii identic(e) nu este observabil, entitățile stabilesc valoarea justă folosind o altă tehnică de evaluare prin care se utilizează la maximum *date de intrare observabile* relevante și se reduce la minimum utilizarea *datelor de intrare neobservabile*. Deoarece valoarea justă este o evaluare în funcție de piață, aceasta se efectuează utilizând ipotezele pe care le-ar folosi participanții pe piață pentru a determina valoarea unui activ sau a unei datorii, inclusiv ipoteze privind riscul. Drept urmare, atunci când se stabilește valoarea justă, nu este relevantă intenția entității de a deține un activ sau de a deconta sau de a onora în vreun fel o datorie.

Prețul de pe piața principală (sau cea mai avantajoasă) utilizat pentru stabilirea valorii juste a activului sau a datoriei nu trebuie ajustat la *costurile tranzacției*, pentru că acestea nu reprezintă o caracteristică a unui activ sau a unei datorii și deci trebuie contabilizate în conformitate cu alte IFRS. Dacă totuși tranzacția presupune un transport, prețul pe piața principală (sau cea mai avantajoasă) trebuie să fie ajustat pentru a include costurile care ar fi suportate pentru transportul activului de la amplasamentul curent la piața respectivă.

În multe cazuri, prețul tranzacției va fi egal cu valoarea justă (de exemplu, un astfel de caz poate fi dacă, la data tranzacției, tranzacția de cumpărare a unui activ are loc pe piața pe care ar fi vândut activul).

Obiectivul utilizării unei tehnici de evaluare este de a estima prețul la care ar avea loc o tranzacție normală de vânzare a unui activ sau de transfer al unei datorii între participanții pe piață, la data evaluării, în condiții de piață actuale. Cel mai des se utilizează următoarele trei tehnici de evaluare: abordarea bazată pe piață, modelul costului și abordarea pe bază de venit.

Pentru a îmbunătăți consecvența și comparabilitatea folosirii valorii juste și a prezentărilor de informații conexe, IFRS 13 stabilește o ierarhie a valorii juste prin care datele de intrare utilizate în tehnicile de evaluare a valorii juste sunt clasificate pe trei niveluri:

- nivelul prioritar îl reprezintă **prețurile cotate (neajustate) pe piețele active (date de intrare de nivel 1)**, la care entitatea are acces la data de evaluare, prețuri aferente unor active sau datorii identice cu cele evaluate (date de intrare de nivel 1);
- **date de intrare de nivel 2** sunt acele intrări diferite de prețurile cotate incluse la nivelul 1, care sunt observabile direct sau indirect pentru activ sau datorie; este vorba despre:
  - (a) prețuri cotate pentru active sau datorii similare pe piețe active
  - (b) prețuri cotate pentru active sau datorii identice pe piețe care nu sunt active.
  - (c) alte date de intrare decât prețurile cotate observabile pentru activ sau pentru datorie, de exemplu:
    - (i) rate ale dobânzii și curbe ale randamentului observabile la intervale cotate în mod curent;
    - (ii) volatilități implicite;
    - (iii) marje de credit.
  - (d) *date de intrare coroborate în funcție de piață*.
- **date de intrare de nivel 3** sunt date neobservabile pentru activ sau datorie; în elaborarea datelor neobservabile, o entitate poate porni de la propriile date, dar trebuie să ajusteze datele respective dacă informații de piață disponibile în mod rezonabil ar indica faptul că alți participanți pe piață ar utiliza date diferite sau dacă există un element specific entității care nu este disponibil altor participanți pe piață (de exemplu, o sinergie specifică entității).



#### 4.2.2. Evaluarea contabilă în OMFP 1802/2014

Încă din prima versiune a normei contabile românești adaptată economiei de piață (HG 704/1993), se definesc principalele noțiuni de reținut în evaluarea contabilă: momentele evaluării, formele pe care le îmbracă valoarea în fiecare din aceste momente, conținutul principalelor tipuri de valori folosite, particularizări ale evaluării pe categorii de active/datorii, metode convenționale de evaluare utilizate atunci când trebuie făcute aproximări, reguli de aplicat în contabilizarea sau nu a variațiilor valorii unor active și datorii. Pe măsura completării normelor contabile, partea de evaluare a suferit și ea unele modificări pentru a se pune de acord cu noile evoluții de pe piața normalizării contabile.

În OMFP 1802/2014, evaluarea contabilă a activelor și a datoriilor este dezvoltată pe mai multe paliere: mai întâi se stabilesc regulile generale de evaluare (într-un capitol distinct), după care se detaliază aceste reguli în secțiunile rezervate fiecărei categorii importante de active și de datorii. Toate aceste reguli sînt adeseori prezente în lucrările de contabilitate, motiv pentru care nu facem decît să centralizăm, în tabelul 4.1, caracteristicile esențiale din evaluarea fiecărei categorii semnificative de active și de datorii. Pentru fiecare element reținem patru momente ale evaluării (intrare, ieșire, inventariere, bilanț sau închidere), chiar dacă în norma contabilă par să fie doar trei (secțiunea corespunzătoare din OMFP 1802/2014 cuprinde atît evaluarea la inventariere, cît și cea la închidere).

Tabelul 4.1. Particularizări ale regulilor de evaluare pe categorii de active/datorii

Elementul contabil	Momentele evaluării	Particularizarea regulilor de evaluare	Observații
Imobilizări corporale și necorporale	intrare	cost de achiziție, cost de producție, valoare justă sau valoare de aport, în funcție de modul de intrare	Costul de achiziție include toate cheltuielile necesare punerii în funcțiune, costul de producție se stabilește ca la stocuri (cheltuieli directe plus indirecte de producție, ținînd cont de capacitatea normală de producție), valoarea justă se stabilește în funcție de piață, valoarea de aport este, de regulă, tot o valoare justă. Dobînzile aferente activelor cu ciclu lung de fabricație se includ obligatoriu în cost. În cazul combinărilor de întreprinderi, evaluarea se face la valoarea justă.
	ieșire	valoare de înregistrare	Este vorba despre valoarea din contul de gestionare: valoarea de intrare sau valoarea care o înlocuiește (în cazul imobilizărilor reevaluate).
	inventariere	valoare de inventar	Această valoare se stabilește de comisia de inventariere sau de evaluatori autorizați; pentru stabilirea pierderilor din depreciere, s-au preluat reguli din IAS 36.
	închidere	valoare netă contabilă	valoarea de intrare din care se scad amortizarea și alte deprecieri (modelul costului) sau valoare justă (în cazul reevaluării – valabilă doar pentru imobilizările corporale).



Imobilizări financiare	intrare	costul de achiziție	Imobilizările financiare pot fi cumpărate (cost) sau obținute prin aportul la capitalul altor firme.
	ieșire	valoarea de intrare/ înregistrare	La titlurile achiziționate în loturi, se aplică FIFO, LIFO sau costul mediu ponderat (CMP).
	inventariere	valoarea de inventar	
	închidere	valoarea netă contabilă	Titlurile pe termen lung – la cost minus ajustările pentru depreciere, indiferent dacă sînt cotate sau nu.
Stocuri	intrare	cost de achiziție, cost de producție, valoare justă sau valoare de aport, în funcție de modul de intrare	Pentru bunurile transferate la stocuri de la alte categorii de active, evaluarea se face la valoarea de înregistrare a activului dinainte de transfer.
	ieșire	valoarea de intrare	Pentru bunurile fungibile se aplică o metodă convențională: FIFO, LIFO, CMP, costuri prestabilite, metoda prețului cu amănuntul.
	inventariere	valoarea de inventar	După modelul IAS 2, valoarea de inventar se numește valoare realizabilă netă.
	închidere	valoarea netă contabilă	Valoarea de intrare (cost) minus ajustările pentru depreciere.
Creanțe	intrare	valoarea nominală sau prețul de cumpărare	În cazul tranzacționării creanțelor, cel care le dobîndește le contabilizează la nivelul sumei plătite pentru a le cumpăra, cel mai adesea mai puțin decît valoarea nominală.
	ieșire	valoarea de înregistrare	Este suma din soldul contului de creanță ieșită.
	inventariere	valoarea de inventar	Valoarea probabilă de încasat.
	închidere	valoarea netă contabilă	Valoarea de înregistrare minus deprecierea constatată. Pentru creanțele în devize, se face actualizarea în funcție de cursul de schimb la închidere.
Investiții financiare pe termen scurt	intrare	preț de cumpărare sau cost de achiziție	Pentru titlurile admise la tranzacționare pe o piață reglementată, costul de achiziție nu include costurile de tranzacționare direct atribuibile achiziției lor, în timp ce, pentru titlurile necotate, cheltuielile accesorii intră în cost.
	ieșire	valoarea de intrare/ de înregistrare	La titlurile cumpărate în loturi și evaluate la cost, se aplică FIFO, LIFO sau CMP.
	inventariere	valoarea de inventar	Titlurile tranzacționate se evaluează la valoarea de cotație din ultima zi de tranzacționare.
	închidere	valoarea netă contabilă	Titlurile tranzacționate – la valoarea de inventar, cele necotate – la cost minus ajustările pentru depreciere.



Datorii	intrare	valoarea nominală	
	ieșire	valoarea de înregistrare	Este suma din soldul contului de datorie decontată.
	inventariere	valoarea de inventar	Valoarea probabilă de plată.
	închidere	valoarea netă contabilă	Pentru datoriile în devize, se face actualizarea în funcție de cursul de schimb la închidere.
Provizioane	intrare	valoarea estimată	
	ieșire	valoarea de înregistrare	
	inventariere	valoarea de inventar	
	închidere	valoarea netă contabilă	

Cîteva precizări sînt utile în ceea ce privește unele elemente: avansurile, investiții nete în entități străine, instrumente financiare.

#### 4.2.2.1. Evaluarea stocurilor în bilanț

Conform regulilor generale de evaluare, la intrarea bunurilor în întreprindere, evaluarea și înregistrarea lor în contabilitate se face la costul de achiziție, ale cărui componente sînt:

- prețul de cumpărare;
- taxele nerecuperabile (taxe vamale, comision vamale, accize, taxa pe valoarea adăugată pentru cumpărătorii neplătitori ai acestor taxe etc.);
- cheltuieli de transport, manipulare, asigurare pe timpul transportului și altele asemenea care se pot atribui direct achiziției stocului în cauză;
- reducerile comerciale (care se scad).

Acest cost de achiziție ar trebui stabilit la intrarea bunurilor, adică pe documentul de recepție. Prețul de cumpărare este, de regulă, ușor de identificat, pentru că apare pe documentele de cumpărare (de cele mai multe ori, facturi). Vedem însă că în costul de achiziție trebuie să includem și cheltuieli accesorii. În măsura în care aceste cheltuieli accesorii se regăsesc pe același document, problema se rezolvă destul de simplu (de exemplu, cheltuielile cu transportul sînt facturate tot de furnizor sau, dacă achiziția se face din import, pe declarația vamală de import avem elemente privind unele astfel de cheltuieli accesorii). Adeseori însă, identificarea cheltuielilor accesorii este mai dificilă – de exemplu, transportul este efectuat de chiar întreprinderea cumpărătoare ori într-un mijloc de transport se regăsesc mai multe tipuri de bunuri. Pentru includerea acestor cheltuieli în costul de achiziție este nevoie să se apeleze la niște calcule de repartizare.

În rezolvarea acestei probleme ar trebui avut în vedere și principiul pragului de semnificație. Atît norma românească, cît și cea internațională permit unele abateri de la cerințele reglementare, atunci cînd efectele respectării acestor cerințe ar fi nesemnificative. În aceeași normă, se precizează că un element este semnificativ atunci cînd inexactitățile ori omisiunile în ceea ce-l privesc pot influența deciziile utilizatorilor situațiilor financiare. Astfel, putem aprecia că stabilirea unui cost de achiziție este necesară mai ales în vederea întocmirii situațiilor financiare. În acest caz, contează mai puțin maniera concretă de înregistrare a operațiunilor curente de intrare a stocurilor – cel mai important



este ca în bilanțul întocmit la sfârșitul perioadei (exercițiu anual sau perioade intermediare) să apară costul de achiziție al stocurilor aflate în depozite la data raportării. Pentru a obține această informație este nevoie să cunoaștem prețul de cumpărare al acestor stocuri (preț luat din documentele de intrare), precum și un total al cheltuielilor accesorii de cumpărare apărute în cursul exercițiului. Această din urmă informație se poate obține din contabilitatea de gestiune. Nu ne mai rămîne decît să aplicăm regula de trei simplă (eventual în varianta cu coeficienții de repartizare) pentru a calcula cît din cheltuielile accesorii identificate se referă la stocul final.

Putem de aici să deducem că respectarea regulii costului de achiziție se poate realiza în cel puțin două moduri<sup>9</sup>:

- i) calculul acestei mărimi la recepția bunurilor;
- ii) identificarea costului de achiziție doar pentru bunurile aflate în stoc la sfârșitul perioadei.

**Prima variantă** este mai greu de aplicat, mai ales atunci cînd loturile cumpărate sînt numeroase și cînd cheltuielile accesorii de achiziție sînt efectuate atît de terți (care le facturează), cît și de întreprinderea însăși (cu mijloace proprii).

**Exemplu:** Întreprinderea cumpără un lot de materii prime la preț de cumpărare de 100.000 lei, transportul fiind asigurat de un terț care facturează, cu această ocazie, suma de 1.200 lei, la care se adaugă TVA de 20%. Avem două facturi și presupunem că întreprinderea optează pentru stabilirea directă a costului de achiziție pe nota de recepție și constatare de diferențe. Pentru aceasta, trebuie să se realizeze o repartizare a cheltuielilor de transport pe sortimentele de bunuri cumpărate, în funcție de un criteriu de repartizare reprezentativ ales de către întreprindere. Presupunem că în lotul al cărui preț de cumpărare fără TVA este de 100.000 lei se regăsesc trei tipuri de materii prime (A, B și C) și criteriul de repartizare reținut este cantitatea aprovizionată din fiecare tip: 10 tone pentru A, 17 tone pentru B și 13 tone pentru C. Cheltuielile de transport sînt de  $1.200 / (10 + 17 + 13) = 30$  lei/tonă. Rezultă că repartizarea totalului de 1.200 lei se face astfel:

- pentru A:  $10 \text{ tone} \times 30 \text{ lei/tonă} = 300 \text{ lei}$ ;
- pentru B:  $17 \text{ tone} \times 30 \text{ lei/tonă} = 510 \text{ lei}$ ;
- pentru C:  $13 \text{ tone} \times 30 \text{ lei/tonă} = 390 \text{ lei}$ .

Dacă prețurile de cumpărare sînt de 25.000 lei pentru A, 51.000 lei pentru B și 24.000 lei pentru C, recepția se înregistrează astfel:

%	=	401 Furnizori	-	121.440
301/A Materie primă A			25.300	
301/B Materie primă B			51.510	
301/C Materie primă C			24.390	
4426 TVA deductibilă			20.240	

Dacă transportul se face cu mijloace proprii, atunci nu mai avem factură de la terți și va trebui să se ne mulțumim cu datele din contabilitatea de gestiune și să mărim valoarea de înregistrare a stocurilor cumpărate, debitînd conturile corespunzătoare prin creditul contului de variația stocurilor. Aceasta este o soluție pe care o putem considera forțată.

9. Ideile din acest subcapitol au fost publicate cu titlul „Despre calculul și înregistrarea în contabilitate a costului de achiziție al stocurilor”, în revista *Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor*, 3/martie 2006, pp. 62 – 65.



A doua variantă (costul de achiziție este stabilit doar pentru bunurile aflate în stoc la sfârșitul perioadei) este ceva mai simplă, deoarece calculele de repartizare se fac în contabilitatea de gestiune la sfârșitul perioadei și nu mai contează foarte mult dacă transportul și celelalte cheltuieli accesorii sînt efectuate de terți sau de întreprinderea însăși.

Exemplu: În cursul perioadei, achizițiile de stocuri la preț de cumpărare au fost în valoare de 100.000 lei și contabilizarea acestora s-a făcut, în conturile de gestionare corespunzătoare, la preț de cumpărare. În aceeași perioadă, cheltuielile accesorii aferente acestor achiziții, efectuate atît cu mijloace de transport proprii, cît și ca servicii prestate de terți au fost de 15.000 lei. Aceste cheltuieli sînt înregistrate în conturile de cheltuieli din clasa șase, după natura lor (servicii diverse, combustibili, salarii și alte cheltuieli salariale, amortizări, întreținere, energie etc.). Valoarea de 15.000 lei s-a obținut pe baza datelor din contabilitatea de gestiune, unde se ține evidența pe destinații a cheltuielilor făcute de întreprindere. La sfârșitul perioadei – moment în care se întocmește bilanțul –, au rămas în depozite stocuri evaluate la preț de cumpărare de 18.000 lei. Pentru ca în bilanț să apară costul de achiziție al stocurilor aflate în depozite, este necesar ca la această sumă de 18.000 lei să adăugăm partea corespunzătoare din cheltuielile accesorii. Cea mai simplă cale de repartizat aceste cheltuieli este următoarea:

*la aprovizionări de 100.000 lei, am avut cheltuieli accesorii de 15.000 lei,*

*la un sold de 18.000 lei, cheltuielile accesorii sînt de*  $18.000 \times \frac{15.000}{100.000} = 2.700$  *lei.*

De aici rezultă că valoarea la cost de achiziție a stocurilor existente la sfârșitul perioadei este de  $18.000 + 2.700 = 20.700$  lei, sumă care va apărea în bilanțul întocmit cu această ocazie.

Din punctul de vedere al înregistrărilor în conturi, suma de 2.700 lei este înregistrată doar la conturile de cheltuieli, ceea ce înseamnă că trebuie luată din sarcina rezultatului exercițiului și transferată la stocuri, astfel:

- stornarea unor cheltuieli din contul din clasa 6:

Cheltuieli cu transportul de bunuri și de persoane	=	Furnizori	-2.700	-2.700
---	---	-----------	--------	--------

- adăugarea acestor cheltuieli la costul stocurilor:

Stocuri	=	Furnizori	2.700	2.700
---------	---	-----------	-------	-------

Înregistrarea de mai sus ne-ar putea obliga și la modificarea costurilor unitare ale stocurilor aferente, costuri pe care le găsim în evidența analitică a stocurilor. Această modificare poate genera eforturi importante, avînd în vedere că numărul elementelor individuale de stocuri poate fi ridicat. În aceste condiții, se poate ca valoarea cheltuielilor accesorii de adăugat la valoarea stocurilor de la sfârșitul perioadei să nu se înregistreze pe fiecare analitic în parte al conturilor de stocuri, ci doar într-un analitic distinct, în care înregistrările să se facă doar valoric sau doar într-un analitic specific al contului de diferențe de preț; înregistrările ar deveni:

- stornarea unor cheltuieli din contul din clasa 6:

Cheltuieli cu transportul de bunuri și de persoane	=	Furnizori	-2.700	-2.700
---	---	-----------	--------	--------



– adăugarea acestor cheltuieli la costul stocurilor :

Diferențe de preț la stocuri/ Cheltuieli de transport	=	Furnizori	2.700	2.700
--	---	-----------	-------	-------

În acest mod, evidența cantitativă și valorică pe analitice nu suferă nici un fel de modificare. Contul analitic în care înregistrările s-au făcut doar valoric sau contul de diferențe de preț ar urma să se regularizeze în exercițiul următor. Regularizarea poate îmbrăca forma unei treceri imediate și integrale pe cheltuieli, la începutul perioadei următoare sau a includerii acestui sold inițial în formula de calcul al repartizării cheltuielilor accesorii în perioada următoare, după pașii deja descriși.

Mecanismul prezentat mai sus nu este original ; el reprezintă o adaptare și o completare a unei soluții generalizate înainte de introducerea în România a reglementărilor contabile inspirate din directivele europene, adică înainte de 1994. Conform regulilor de atunci, toate cheltuielile de transport-aprovizionare (efectuate de către terți sau de către cumpărătorul însuși) se înregistrau, pe măsura identificării lor, în debitul unui cont specific<sup>10</sup>. La sfârșitul lunii, acest cont se credita odată cu repartizarea cheltuielilor de transport aprovizionare, prin transferul acestora în debitul acelorași conturi în care s-au înregistrat consumurile de stocuri. De altfel, această soluție este una relativ perenă, fiind recomandată de unii autori și după 1994.

O altă variantă de rezolvare a problemei cheltuielilor accesorii de cumpărare de inclus în costuri se bazează pe folosirea în contabilitatea financiară a inventarului intermitent, odată cu organizarea unei contabilități de gestiune în sarcina căreia să intre și stabilirea costurilor de achiziție a bunurilor cumpărate de întreprindere. În aceste condiții, costul de achiziție nu mai este necesar la înregistrarea cumpărării în contabilitatea financiară. Cumpărările de stocuri se regăsesc direct pe cheltuielile perioadei, alături de toate celelalte cheltuieli ale firmei (inclusiv cele accesorii de cumpărare). La sfârșitul perioadei, din contabilitatea de gestiune se cunoaște costul de achiziție al mărfurilor rămase în stoc, prin adăugarea la prețul lor de cumpărare (determinat după o metodă de evaluare din cele acceptate : costul mediu, FIFO sau alta) a unor cheltuieli accesorii rezultate în urma unor calcule de repartizare convenționale. Acest cost de achiziție se înregistrează, la sfârșitul perioadei, în debitul contului de gestionare a stocului, obținându-se astfel o informație credibilă și care poate fi prezentată ca atare în raportările contabile. La începutul perioadei următoare, contul de materii prime se închide prin trecerea pe cheltuieli, urmînd ca operațiunile să continue de aceeași manieră (cumpărări pe cheltuieli, costuri de achiziție determinate în contabilitatea de gestiune, înregistrarea la sfârșitul perioadei a materiilor prime rămase la costul de achiziție calculat).

#### 4.2.2.2. Reduceri comerciale pe facturi ulterioare

În norma contabilă românească, din punctul de vedere al ajustării prețurilor apărute inițial pe facturile de vânzare-cumpărare, se identifică două tipuri de reduceri :

- reduceri pe factura inițială ;
- reduceri acordate/primate pe facturi ulterioare.

În cazul reducerilor din prima categorie (de pe factura inițială), regula contabilă este simplă : venitul (la vânzător) și costul (la cumpărător) sînt recunoscute la nivelul sumei nete, adică prețul din factură din care se scade suma aferentă reducerii.

10. Era vorba, la timpul respectiv, de contul 204 *Cheltuieli de transport aprovizionare*.



În cazul reducerilor ulterioare, OMFP 1802/2014 complică lucrurile, obligându-ne să identificăm mai multe situații, astfel :

- pentru vânzător, toate aceste reduceri ulterioare se contabilizează în contul 709 *Reduceri comerciale acordate* ;
- pentru cumpărător, înainte de a stabili regimul contabil al reducerii, trebuie să verificăm la ce se referă reducerea :
- dacă este o reducere aferentă unei achiziții de servicii, atunci ajunge direct în 609 *Reduceri comerciale primite* ;
- dacă este o reducere aferentă stocurilor, facem un nou test :
- dacă stocurile pentru care s-a primit reducerea nu se mai află în entitate, atunci reducerea se consemnează direct în 609 *Reduceri comerciale primite* ;
- dacă mai există în entitate stocuri din lotul pentru care s-a primit reducerea, atunci costul acestor stocuri se va corecta (prin diminuare) cu partea aferentă lor din reducerea primită, mai puțin atunci când nu se pot obține informații suficiente pentru aceasta ;
- dacă reducerea se referă la imobilizări identificabile achiziționate anterior, atunci aceste sume se asimilează unor subvenții primite și se eșalonează pe durata de amortizare a imobilizărilor respective (dacă imobilizările respective nu sînt identificabile, atunci reducerea ajunge direct la alte venituri de exploatare).

Aceste noi reguli introduse de OMFP 1802/2015 sînt într-un total justificate de principiile contabilele, dar realizarea lor practică poate deveni dificilă și costisitoare, în măsura în care trebuie să identificăm cât mai precis tipurile de stocuri și cantitățile existente în entitate la data primirii reducerii, după care să modificăm costurile unitare ale acestora.

Pentru simplificare, contabilii pot să judece în ce măsură stocurile rămase sînt semnificative și, dacă valoarea acestora nu este semnificativă, atunci se poate accepta trecerea integrală a reducerii pe 609 *Reduceri comerciale primite*. Dacă, dimpotrivă, stocurile implicate sînt semnificative, atunci, în loc să ajustăm conturile de gestionarea a stocurilor (301, 302, 371 sau altele), putem crea un analitic al contului de diferențe de preț care să preia aceste reduceri și de unde să se treacă pe cheltuieli pe măsura consumului/vînzării stocurilor respective.

Exemplu: Pe 15.12.N, firma recepționează materii prime la cost total de 585.000 lei, TVA 19%. Pe factură sînt 10 poziții distincte de materii prime, cu cantități și prețuri unitare diferite. Pe 4.01.N+1, se primește o factură de reducere aferentă explicit achiziției de pe 15.12.N : valoarea totală a reducerii este de 11.000 lei. La data primirii reducerii, sistemul informațional al firmei poate identifica stocurile aferente care mai există în entitate : presupunem că mai sînt în stoc materii prime pentru 8 din cele 10 poziții din factura inițială. După identificarea exactă a cantităților existente și după repartizarea reducerii pe fiecare dintre stocuri, considerăm că, din totalul de 11.000 lei, 8.250 lei ar trebui să corecteze costul unor stocuri existente, în timp ce diferența de 2.750 lei ajunge direct în 609. Consemnarea contabilă a reducerii primite se poate face astfel :

%	=	Furnizori		13.090
609 Reduceri comerciale primite			-	
308 Diferențe de preț la materii prime/Reduceri ulterioare			2.750	
(eventual, pe fiecare analitic de materie primă)			8.250	
4426 TVA deductibilă			2.090	



#### 4.2.2.3. *Avansuri plătite/primate în devize*

Creanțele și datoriile exprimate în devize se actualizează, în funcție de evoluția cursului de schimb, la fiecare închidere de lună. Același regim se aplică și disponibilităților, acreditivelor sau depozitelor în devize. Această actualizare este rezervată **elementelor monetare** exprimate în devize (cele enumerate mai sus). Din punctul de vedere al definițiilor contabile, în categoria creanțelor și a datoriilor intră și avansurile plătite, respectiv primite, inclusiv cele în valută. Din punctul de vedere al actualizării în funcție de evoluția cursului de schimb valutar, OMFP 1802/2014 introduce o distincție mai clară între elementele monetare și cele nemonetare. Criteriul principal de separare este maniera în care se va face decontarea ulterioară. Astfel, dacă decontarea ulterioară a unei creanțe/datorii se va face în bani, atunci elementul respectiv este **monetar** și se actualizează la cursul de schimb. Dacă, dimpotrivă, decontarea ulterioară se va face în bunuri sau servicii, atunci elementul respectiv este **nemonetar** și nu se va actualiza la cursul de schimb. În această ultimă categorie se încadrează și avansurile primite, respectiv plătite, pentru achiziții/vinzări de bunuri și servicii. Deci, conturile 419 *Clienți – creditori* și 409 *Furnizori – debitori* nu se actualizează la cursul de schimb valutar pentru că sînt elemente nemonetare.

### 4.3. Conceptele de capital și de menținere a nivelului capitalului

În elaborarea situațiilor financiare, majoritatea întreprinderilor adoptă **conceptul financiar al capitalului**. Conform acestui concept, de exemplu, banii investiți sau puterea de cumpărare investită, capitalul, sînt sinonime cu activele nete sau cu capitalul propriu al întreprinderii. Conform conceptului fizic al capitalului, cum ar fi capacitatea de exploatare, capitalul reprezintă capacitatea de producție a întreprinderii, exprimată, de exemplu, în unități de producție pe zi.

Selectarea de către o întreprindere a celui mai potrivit concept privind capitalul trebuie să aibă la bază necesitățile utilizatorilor situațiilor financiare. Astfel trebuie adoptat conceptul financiar al capitalului în cazul în care utilizatorii situațiilor financiare sînt preocupați în primul rînd de menținerea capitalului nominal investit sau a puterii de cumpărare a capitalului investit. Dacă principala preocupare a utilizatorilor o reprezintă capacitatea de exploatare a întreprinderii, trebuie utilizat conceptul fizic al capitalului. Conceptul ales indică obiectivul urmărit în determinarea profitului, deși pot apărea anumite dificultăți de evaluare la punerea în practică a conceptului respectiv.

Conceptele privind capitalul conduc la apariția următoarelor noțiuni :

- a) **menținerea capitalului financiar** : conform acestui concept, profitul se obține doar dacă valoarea financiară (sau monetară) a activelor nete la sfîrșitul perioadei este mai mare decît valoarea financiară (sau monetară) a activelor nete la începutul perioadei, după excluderea oricăror distribuiri către proprietari și a oricăror contribuții din partea proprietarilor în timpul perioadei analizate. Menținerea capitalului financiar poate fi evaluată atît în unități monetare nominale, cît și în unități de putere constantă de cumpărare ;
- b) **menținerea capitalului fizic** : conform acestui concept, profitul se obține doar atunci cînd capacitatea fizică productivă (sau capacitatea de exploatare) a întreprinderii (sau



resursele, respectiv fondurile necesare atingerii acestei capacități) la sfârșitul perioadei depășește capacitatea fizică productivă de la începutul perioadei, după ce s-a exclus orice distribuie către proprietari și orice contribuție din partea proprietarilor în timpul perioadei analizate.

Conceptul de menținere a nivelului capitalului ia în considerare modul în care o întreprindere definește capitalul pe care dorește să îl mențină. Acesta asigură legătura între conceptele de capital și cele de profit, deoarece oferă punctul de referință fără de care profitul nu poate fi măsurat. Este o condiție esențială pentru distincția între rentabilitatea întreprinderii și rambursarea capitalului său ; doar intrările de active în plus față de sumele necesare pentru menținerea capitalului pot fi considerate profit, deci câștig produs de capitalul investit. Astfel, profitul este valoarea care rămîne după ce cheltuielile (inclusiv ajustările pentru menținerea capitalului, acolo unde este cazul) au fost deduse din venituri. Dacă cheltuielile depășesc veniturile, valoarea reziduală este o pierdere netă.

**Conceptul de menținere a capitalului fizic necesită adoptarea costului curent ca bază de evaluare.**

**Conceptul de menținere a capitalului financiar nu impune folosirea unei anumite baze de evaluare.** Selectarea bazei în cazul acestui concept depinde de tipul capitalului financiar pe care întreprinderea dorește să îl mențină.

Diferența principală dintre cele două concepte referitoare la menținerea capitalului este reprezentată de tratamentul efectelor variației prețurilor activelor și datoriilor întreprinderii. În termeni generali, o întreprindere și-a menținut capitalul dacă la sfârșitul perioadei are un capital egal cu cel de la începutul perioadei. Orice valoare în plus față de cea necesară pentru a menține capitalul la nivelul de la începutul perioadei este considerată profit.

Conform conceptului de **menținere a capitalului financiar**, unde capitalul este definit în termenii unităților monetare nominale, **profitul reprezintă creșterea capitalului monetar nominal de-a lungul perioadei**. Astfel, creșterile prețurilor activelor, care au loc de-a lungul perioadei, cunoscute sub numele de câștiguri din deținerea de active, reprezintă profit. Ele pot să nu fie recunoscute în acest fel pînă în momentul în care activele sînt puse în vînzare. Cînd conceptul menținerii capitalului financiar este definit în termenii unităților de putere constantă de cumpărare, profitul reprezintă creșterea puterii de cumpărare investite în cursul perioadei. Prin urmare, doar acea parte a creșterii prețurilor activelor care depășește creșterea nivelului general al prețurilor este considerată profit. Restul creșterii reprezintă o ajustare pentru menținerea capitalului și ca atare reprezintă o parte a capitalului propriu.

Conform conceptului **menținerii capitalului fizic**, unde capitalul este definit în termenii capacității fizice de producție, **profitul reprezintă creșterea acestui capital în cursul perioadei**. Toate modificările de prețuri care afectează activele și datoriile întreprinderii sînt privite ca modificări în măsurarea capacității productive fizice a acesteia ; în consecință ele sînt tratate ca ajustări de menținere a nivelului capitalului, care fac parte din capitalul propriu, iar nu ca profit.

**Alegerea bazelor de evaluare și a conceptului de menținere a nivelului capitalului va determina modelul contabil utilizat pentru elaborarea situațiilor financiare.** Diversele modele contabile prezintă grade diferite de relevanță și de credibilitate și, ca și în alte domenii, managementul trebuie să caute un echilibru între relevanță și credibilitate. În prezent IASB nu are intenția de a prescrie un anumit model, în afară de cazuri excepționale, ca de exemplu pentru acele întreprinderi care raportează în moneda unei economii



hiperinflaționiste. Totuși, în perspectiva evoluțiilor pe plan mondial, această intenție va fi revizuită.

#### 4.4. Structuri noi de active în contabilitatea românească actuală

Apropierea normelor contabile românești de IFRS se regăsește în preluarea de către normalizatorul român a unor tehnici, reguli, clasificări, definiții internaționale. Pe lângă definiții generale (activ, datorii, capitaluri proprii, venituri, cheltuieli), începând cu 2015, avem în OMFP 1802/2014 structuri noi de active precum: active biologice (atât productive, cât și de natura stocurilor), produse agricole, investiții imobiliare, active (corporale și necorporale) de explorare și evaluare a resurselor minerale.

**Tabelul 4.2.** *Diferențe de tratamente contabile IFRS vs. OMFP 1802/2014 pentru unele structuri contabile*

<i>Structura</i>	<i>IFRS</i>	<i>OMFP 1802/2014</i>
Investiții imobiliare	Opțiunea pentru evaluarea la valoarea justă la închidere, cu contabilizarea variațiilor valorii juste la venituri și/sau la cheltuieli	Aceleași tratamente ca pentru imobilizările corporale de natura terenurilor și clădirilor
Active biologice	Obligația de evaluare la valoarea justă la intrare și la închidere, cu contabilizarea variațiilor la venituri/cheltuieli	Activele biologice productive se tratează la fel ca celelalte imobilizări corporale – la cost amortizat sau prin reevaluare cu 105; activele biologice de natura stocurilor se contabilizează ca celelalte stocuri
Produse agricole	Obligația contabilizării inițiale la valoarea justă, cu diferențele față de cost contabilizate la venituri/cheltuieli	Aceleași tratamente ca la stocurile de produse obișnuite

În cazul investițiilor imobiliare, al activelor biologice și al produselor agricole, norma românească nu a preluat din IFRS și regulile de evaluare specifice. Astfel, se mențin tratamentele contabile aplicabile și înainte pentru aceste structuri de activ, fără a se crea dificultăți suplimentare în gestiunea acestora. În tabelul 4.2 reamintim, pe scurt, regulile principale din IAS 40 *Investiții imobiliare* și din IAS 41 *Agricultura* și pe care nu trebuie să le aplicăm (încă) în contabilitatea românească (OMFP 1802/2014).



## Capitolul 5.

# Raportări financiare privind impozitul pe profit

La întreprinderile plătitoare de impozit pe profit, apar aproape întotdeauna diferențe între rezultatul contabil și rezultatul fiscal. Știm că acesta din urmă este calculat după formula :

$$R_f = V_t - C_{ht} + C_{hn} - D_f - P_{fr}$$

unde

- $R_f$  reprezintă rezultatul fiscal
- $V_t$  - venituri totale ;
- $C_{ht}$  - cheltuieli totale ;
- $D_f$  - deduceri fiscale ;
- $C_{hn}$  - cheltuieli nedeductibile ;
- $P_{fr}$  - pierdere fiscală reportată.

Diferența  $V_t - C_{ht}$  reprezintă rezultatul contabil ( $R_c$ ).

Regulile de contabilizare a impozitului pe profit exigibil (curent) sînt foarte simple : sumele rezultate din calculele făcute în registrul de evidență fiscală sînt trecute pe cheltuieli cu impozitul, dacă rezultatul fiscal este pozitiv. Dacă firma aplică sistemul plăților anticipate, atunci, cheltuiala și datoria exigibilă (691 = 441) se înregistrează trimestrial la nivelul a  $\frac{1}{4}$  din impozitul pe anul trecut, actualizat cu o rată a inflației publicată de ministerul finanțelor publice ; de asemenea, plata impozitului se consemnează diferit de contabilizarea cheltuielii. Regularizarea anuală se face după stabilirea impozitului efectiv datorat, prin corectarea (cu plus sau cu minus) a sumelor înregistrate în cursul anului. Dacă, dimpotrivă, firma are posibilitatea de a opta pentru stabilirea impozitului altfel decît prin plăți anticipate (la nivelul efectiv), atunci la închiderea fiecărui trimestru se calculează impozitul cumulat de la începutul anului pînă la sfîrșitul trimestrului respectiv și se înregistrează diferența (cu plus sau cu minus) între acest impozit și impozitul cumulat calculat la sfîrșitul trimestrului precedent. Documentele principale utilizate pentru calculul și contabilizarea impozitului sînt registrul de evidență fiscală și, anual, declarația privind impozitul pe profit (cod 101).

OMFP 1802/2014 nu dezvoltă prea mult regulile de contabilizare a impozitului pe profit, stabilind că impozitul pe profit/venit de plată trebuie recunoscut ca datorie în limita sumei neplătite (dacă suma plătită depășește suma datorată, atunci apare o creanță față de bugetul de stat). Elemente privind impozitul pe profit (dar și alte impozite) mai pot apărea la provizioane. Se precizează în norme că „provizioanele pentru impozite se constituie



pentru sumele viitoare de plată datorate bugetului de stat, în condițiile în care sumele respective nu sînt reflectate ca datorie în relația cu statul”<sup>1</sup>. Din conținutul OMFP 1802/2014 deducem că în reglementările contabile românești nu se cere punerea în evidență a impozitelor amîinate, așa cum sînt definite acestea în IAS 12 *Impozitul pe profit*. Totuși, firmele românești cotate la bursă trebuie să calculeze și să înregistreze, pe lîngă impozitul exigibil (din declarația cod 101), și impozitul amînat. În OMFP 1286/2012 găsim chiar conturi specifice destinate contabilizării acestui impozit :

- 4412 *Impozitul pe profit amînat* ;
- 692 *Cheltuieli cu impozitul pe profit amînat* ;
- 792 *Venituri din impozitul pe profit amînat* ;

Prezența în contabilitate (în IFRS, dar și în alte referențiale contabile) a impozitelor amîinate are o justificare destul de subțire : principiul contabilității de angajamente obligă la contabilizarea impozitului în exercițiul în care apar veniturile și cheltuielile în contabilitate, fără să se țină neapărat seama de momentul în care aceste venituri și cheltuieli devin impozabile, respectiv, deductibile. Considerăm că sporul de informație pe care îl aduc impozitele amîinate este mult depășit de dificultatea înțelegerii mecanismelor specifice și de complexitatea calculelor specifice.

## 5.1. Diferențe temporare și diferențe permanente

Din punctul de vedere al regulilor stabilite de IAS 12 pentru contabilizarea impozitului pe profit, diferențele dintre rezultatul fiscal și cel contabil se împart în :

- diferențe permanente ;
- diferențe temporare.

În sistemul fiscal românesc, aceste diferențe se identifică mai ales prin analiza veniturilor și a cheltuielilor, adică prin punerea în evidență a veniturilor neimpozabile (și a altor deduceri fiscale), a cheltuielilor nedeductibile, precum și a elementelor asimilate acestor două categorii. În figura 5.1 arătăm sursele posibile ale diferențelor temporare și permanente.

Impozitul care se stabilește prin aplicarea cotei de impozit asupra rezultatului fiscal (dacă acesta este pozitiv) se numește *impozit exigibil* sau *impozit curent*. Dacă stabilim un impozit pentru diferențele temporare, atunci acesta devine *impozit amînat* și contabilitatea lui poate complica serios viața contabililor și a utilizatorilor situațiilor financiare.

Avînd în vedere definițiile și regulile românești privind calculul și contabilizarea impozitului pe profit, diferențele dintre rezultatul contabil și rezultatul fiscal pot fi prezentate drept cheltuieli nedeductibile și deduceri fiscale, iar clasificarea lor în temporare și permanente ar putea să se facă în funcție de posibilitatea/obligatia de a reveni sau nu asupra lor în viitor. Această abordare prin venituri și cheltuieli (prin contul de profit și

1. OMFP 1802/2014 enumeră următoarele exemple de situații în care se pot constitui provizioane pentru impozite : diferențe de impozite rezultate din operațiuni de control nefinalizate ; impozite pentru care entitatea are deschise procese în instanță ; rezerve din facilități fiscale sau alte rezerve pentru care în legislația fiscală există prevederi referitoare la impozitarea acestora, precum și în alte situații care pot genera datorii sub forma impozitului pe profit.



pierdere) a diferențelor dintre rezultatul fiscal și cel contabil poate deveni dificil de aplicat și nu este reținută de normele internaționale. Vom reveni uneori asupra acestei abordări doar pentru că, în unele cazuri, face mai ușor de înțeles mecanismul contabilizării impozitelor pe profit (îndeosebi a celui amânat).

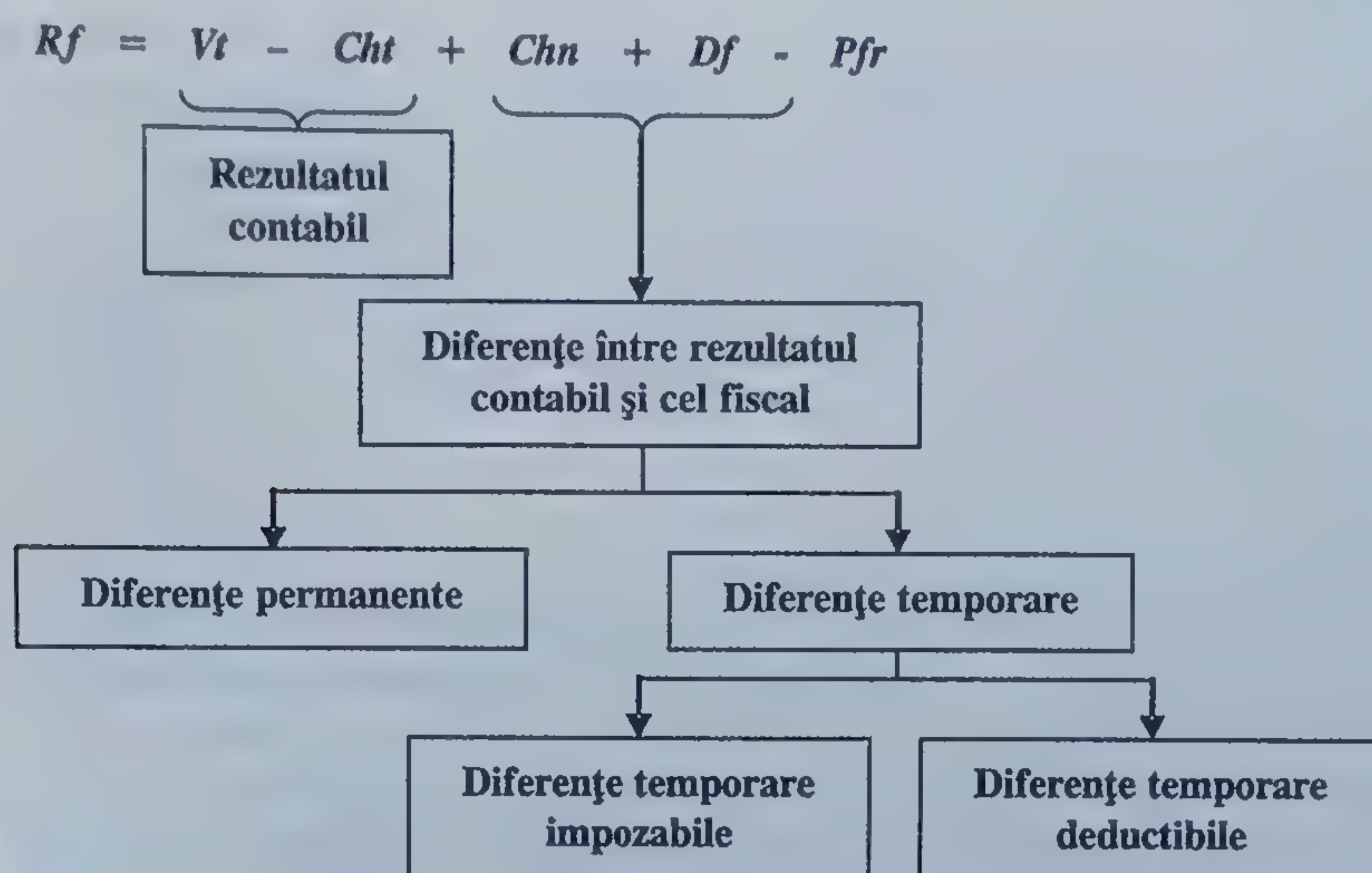


Figura 5.1. Relația dintre rezultatul contabil și cel fiscal

### 5.1.1. Diferențe permanente

**Diferențele permanente** sînt acelea care antrenează creșteri sau diminuări definitive ale rezultatului fiscal în raport cu rezultatul contabil și asupra cărora nu se va mai reveni în viitor; ele sînt datorate:

- unor venituri luate în calculul rezultatului contabil, dar excluse de la stabilirea rezultatului fiscal (fiscul renunță la impozitarea lor): de exemplu, unele venituri din dividende;
- unor cheltuieli a căror nedeductibilitate este definitivă: fiscul refuză să le accepte pentru că nu le consideră necesare pentru activitatea întreprinderii sau le găsește exagerate ca mărime: de exemplu, cheltuieli de protocol și de sponsorizare care depășesc limitele legale, lipsuri neimputabile, cheltuieli nejustificate cu documente, amenzi și penalități plătite autorităților etc.

### 5.1.2. Diferențe temporare

**Diferențele temporare** (sau de sincronizare) sînt cele asupra cărora se va reveni în viitor, adică cele care se resorb în cursul unui exercițiu ulterior și provin din decalajul în timp dintre contabilizarea unui element de venit sau de cheltuială și includerea lui în rezultatul fiscal. Altfel spus, diferențele temporare sînt datorate unor venituri/cheltuieli care afectează rezultatul contabil într-un exercițiu și rezultatul fiscal în alt exercițiu. Ele rezultă din:



- a) elemente contabilizate în cursul exercițiului, dar care au fost deja luate în calculul rezultatului fiscal într-un exercițiu precedent (unele părți din amortizare dacă, din punct de vedere contabil, se folosește amortizarea liniară și, din punct de vedere fiscal, se folosește o amortizare degresivă sau accelerată – începând cu al doilea an de utilizare);
- b) elemente cuprinse în rezultatul fiscal al unui exercițiu, dar care au fost contabilizate anterior (unele cheltuieli deductibile în cazul în care anterior s-au constituit provizioane și/sau ajustări pentru depreciere care se anulează în exercițiul curent);
- c) elemente contabilizate în cursul exercițiului, dar care vor fi incluse în rezultatul fiscal ulterior (cheltuieli nedeductibile cu ajustări și provizioane, de exemplu);
- d) elemente incluse în rezultatul fiscal al exercițiului, dar care vor fi contabilizate la venituri sau la cheltuieli ulterior (amortizarea accelerată fiscală diferită de cea contabilă, în primul an de utilizare).

Abordarea reținută de IAS 12 în ceea ce privește stabilirea diferențelor temporare este una *bazată pe bilanț*<sup>2</sup>. În acest sens, diferențele temporare (sau de sincronizare) nu se stabilesc comparând venituri și cheltuieli contabile cu venituri și cheltuieli fiscale, ci comparând **valori contabile** ( $V_{nc}$ ) cu **valori fiscale** ( $V_f$ ) pentru fiecare element de activ și de datorii. Dacă  $V_{nc}$  este diferită de  $V_f$ , atunci diferența dintre ele este considerată, de regulă, **diferență temporară** generatoare de impozite amânate.

#### 5.1.2.1. Valoarea contabilă

**Valoarea contabilă** este cea care se obține prin aplicarea sistematică a normelor contabile: este vorba despre valoarea care ar apărea în bilanț în legătură cu orice activ și datorie. În general, pentru active, valoarea contabilă este valoarea de înregistrare (din contul de gestionare), diminuată cu amortizările și deprecierea constatate, dacă este cazul. Pentru datorii, valoarea contabilă este suma din soldul contului de datorie, eventual ajustată cu unele rectificări, dacă este cazul.

#### 5.1.2.2. Valoarea fiscală

Chiar dacă în IAS 12 nu se folosește formula *valoare fiscală*, ci terenul *bază fiscală*, optăm pentru folosirea termenului de *valoare fiscală* pentru a asigura o oarecare coerență între regulile contabile și cele fiscale. În Codul fiscal, se definește explicit *valoarea fiscală* și nu credem că este util să o denumim altfel.

IAS 12 spune că **valoarea fiscală** este valoarea atribuită acelui activ sau acelei datorii în scopuri fiscale. Definiția este prea generală pentru a putea fi aplicată în toate situațiile. IAS 12 oferă detalii suplimentare despre conținutul valorilor fiscale stabilite pentru active și datorii.

În IAS 12 (par. 10) se precizează că, dacă valoarea fiscală a unui activ sau a unei datorii nu se poate stabili imediat, atunci este utilă luarea în considerare a principiului

2. Abordarea pe bază de bilanț permite efectuarea calculelor pe baza valorilor din bilanț, fără să mai ținem cont neapărat de cheltuieli și de venituri. Având în vedere principiile dublei reprezentări ( $A=P$ ), al dublei înregistrări ( $D=C$ ) și faptul că rezultatul (ca flux net de venituri/cheltuieli) apare în bilanț la capitaluri proprii, abordarea pe bază de bilanț este doar o altă manieră de a vorbi despre venituri și cheltuieli.



fundamental pe care se bazează standardul, anume : entitățile trebuie, de regulă, să recunoască o datorie sau o creanță de impozit amânat ori de câte ori recuperarea sau decontarea valorii contabile a unui activ sau a unei datorii determină plăți viitoare de impozit pe profit mai mari (sau mai mici) decât ar fi valoarea acestora dacă o asemenea recuperare sau decontare nu ar avea consecințe fiscale.

#### a) Valoarea fiscală pentru active

Pentru un activ, *valoarea fiscală* (baza fiscală) este „valoarea care va fi deductibilă în scopuri fiscale din orice beneficiu economic impozabil care va fi generat pentru o entitate atunci când aceasta recuperează valoarea contabilă a activului. Dacă aceste beneficii economice nu vor fi impozabile, atunci baza fiscală a activului este egală cu valoarea sa contabilă” (par. 7 din IAS 12).

Aceasta înseamnă că valoarea fiscală este dată de suma care va fi trecută în viitor pe cheltuieli deductibile în legătură cu activul respectiv, odată cu vânzarea lui, cu amortizarea sau cu alt eveniment. Dacă beneficiile viitoare pe care le va genera folosirea activului respectiv nu sînt impozabile sau dacă, în viitor, folosirea sau dispariția activului nu vor avea nici un fel de consecințe fiscale, atunci valoarea contabilă a activului în cauză este considerată egală cu valoarea lui fiscală, ceea ce înseamnă fie că nu apar diferențe temporare, fie că diferențele apărute sînt permanente și nu ne interesează prea mult.

**Cîteva exemple** (care pot fi valabile pentru o firmă românească dacă aplică IFRS) :

- 1) soldul contului 371 *Mărfuri* este de 150.000 lei și nu există ajustări sau regularizări aferente :
  - valoarea contabilă este de 150.000 lei (soldul contului) ;
  - valoarea fiscală este de 150.000 lei, deoarece în viitor, la vânzarea mărfurilor respective, cu ocazia descărcării gestiunii, se va trece pe cheltuieli suma de 150.000 lei și toate aceste cheltuieli vor fi deductibile ;
- 2) soldul contului 301 *Materii prime* este de 100.000 lei și la închidere s-au constituit ajustări pentru depreciere de 22.000 lei (în sold creditor la contul 391 - știm, din codul fiscal, că ajustările pentru deprecierea stocurilor nu sînt cheltuieli deductibile) :
  - valoarea contabilă (de bilanț) este de  $100.000 - 22.000 = 78.000$  lei (301 -391) ;
  - valoarea fiscală este de 100.000 lei, deoarece în viitor, la consumul materiilor prime, cheltuiala deductibilă cu descărcarea gestiunii va fi de 100.000 lei și venitul din ajustarea pentru depreciere va fi neimpozabil<sup>3</sup> ;
- 3) soldul contului 213 *Instalații...* este de 1.000.000 și amortizarea cumulată (soldul creditor al contului 2813) este de 200.000 lei ; dacă amortizarea contabilă este recunoscută fiscal, atunci avem :
  - valoarea contabilă (de bilanț) este de  $1.000.000 - 200.000 = 800.000$  lei (213 -2813) ;
  - valoarea fiscală este tot de 800.000 lei, deoarece suma care va fi trecută pe cheltuieli deductibile în anii următori de utilizare a echipamentului este de 800.000 lei ;
- 4) soldul contului 213 *Instalații...* este de 1.000.000 și amortizarea contabilă cumulată la sfîrșitul primului an de utilizare este de 100.000 lei ; dacă din punct de vedere fiscal se reține amortizarea accelerată (cu 50% în primul an), atunci amortizarea fiscală la finele primului an de utilizare este de 500.000 lei :

3. Raționamentul se mai poate face și altfel : valoarea contabilă este diferența dintre soldurile conturilor recunoscute contabile (301 : 100.000 și 391 : 22.000), în timp ce valoarea fiscală este diferența dintre soldurile conturilor recunoscute fiscale (301 : 100.000 lei și 391 : 0).



- valoarea contabilă (de bilanț) este de  $1.000.000 - 100.000 = 900.000$  lei (213-2813);
  - valoarea fiscală este tot de  $1.000.000 - 500.000 = 500.000$  lei, deoarece suma care va fi trecută pe cheltuieli deductibile în anii următori de utilizare a echipamentului este de 500.000 lei;
- 5) soldul creanței față de un client este de 61.000 lei; decontarea viitoare a creanței nu va avea nici un fel de consecință fiscală (cheltuieli nedeductibile sau venituri neimpozabile), ceea ce înseamnă că valoare contabilă a creanței este egală cu valoarea ei fiscală, adică 61.000 lei;
- 6) soldul creanței față de un client incert este de 55.000 lei, iar ajustarea pentru depreciere se ridică la 35.000 lei (sold la contul 491); din punct de vedere fiscal, ajustarea deductibilă se ridică la doar 16.500 lei<sup>4</sup>:
- valoarea contabilă este egală cu  $55.000 - 35.000 = 20.000$  lei (sold 411 - sold 491);
  - decontarea viitoare a creanței va avea efecte fiscale, în sensul că va apărea în mod cert un venit neimpozabil egal cu diferența dintre ajustarea contabilă și cea fiscală ( $35.000 - 16.500 = 18.500$  lei), deci valoarea fiscală a creanței este de  $20.000 + 18.500 = 38.500$  lei<sup>5</sup>;
- 7) în urma unei fuziuni prin absorbție, firma dobândește un teren pe care îl contabilizează la valoarea justă de 300.000 lei, sumă care devine valoare contabilă; în toate cazurile, valoarea fiscală a terenului este egală cu valoarea fiscală pe care acesta o avea la firma absorbită (presupunem că era de 200.000 lei); diferența dintre cele două valori este recunoscută ca diferență temporară;
- 8) o clădire are valoarea de înregistrare (sold 212) egală cu 610.000 lei și amortizarea cumulată egală cu 380.000 lei; la ultima închidere s-a constatat o depreciere de 25.000 lei, ajunsă în sold la 2912:
- valoarea contabilă (de bilanț) este de  $610.000 - 380.000 - 25.000 = 205.000$  lei (212 - 2812 - 2912); pentru exercițiile următoare, amortizarea clădirii se va recalcula pe baza noii valori rămase de 205.000 lei;
  - avînd în vedere că ajustările pentru deprecierea activelor imobilizate nu sînt deductibile fiscal, valoarea fiscală nu ia în calcul deprecierea din soldul contului 2912 și va fi egală cu  $610.000 - 380.000 = 230.000$  lei - este suma ce va ajunge pe cheltuieli deductibile cu amortizarea fiscală în exercițiile următoare;
- 9) cheltuielile în avans din chirii plătite anticipat sînt de 20.000 lei, eșalonate pe 12 luni: valoarea contabilă este egală cu valoarea fiscală deoarece cheltuielile viitoare transferate din 471 vor fi deductibile fiscal;
- 10) firma înregistrează primirea gratuită de acțiuni în valoare estimată de 10.000 lei, ca urmare a emiterii gratuite de acțiuni de către o filială care a inclus rezerve la capitalul social: din punct de vedere fiscal, venitul apărut cu această ocazie este neimpozabil:
- valoarea contabilă este egală cu suma înregistrată cu această ocazie în debitul contului 261, adică 10.000 lei;

4. 30% din valoarea nominală a creanței (adică inclusiv TVA) - regulă ce apare pentru prima dată în codul fiscal din 2016.

5. La același rezultat ajungem și dacă facem calculele altfel: valoarea contabilă este egală cu valoarea nominală minus deprecierea contabilă ( $55.000 - 35.000 = 20.000$  lei), în timp ce valoarea fiscală este egală cu valoarea nominală minus deprecierea fiscală ( $55.000 - 16.500 = 38.500$  lei).



- valoarea fiscală este egală cu 0, adică suma care va fi trecută pe cheltuieli deductibile în viitor, cu ocazia deprecierii sau descărcării gestiunii cu acțiunile respective;
- 11) firma deține active biologice în contul 241 *Active biologice*<sup>6</sup> și evaluarea lor se face în mod obligatoriu (conform IAS 41 *Agricultura*) la valoarea justă minus costurile de vânzare, fără să se amortizeze (în cazul imobilizărilor). Din punct de vedere fiscal, activele biologice sînt imobilizări corporale, respectiv stocuri, se evaluează după modelul costului (pentru cele de la imobilizări se poate reține și reevaluarea), se amortizează (cele imobilizate) și se depreciază, dacă este cazul, după regulile generale. Este deci foarte probabil să apară diferențe între valoarea contabilă și cea fiscală;
- 12) în consolidarea conturilor, în urma omogenizărilor și a eliminărilor, valorile unor active se pot modifica față de sumele ce apar în situațiile financiare consolidate: dacă valorile din contabilitățile individuale ale filialelor sînt considerate valori fiscale (luate în considerare la stabilirea impozitului pe profit stabilit la nivelul fiecărei persoane juridice), atunci valorile modificate cu care unele active și datorii ajung în bilanțul consolidat devin valori contabile și diferențele dintre cele două serii de sume generează impozite amînate.

#### b) Valoarea fiscală pentru datorii

Pentru o datorie, valoarea fiscală (baza fiscală) este stabilită plecînd de la valoarea ei contabilă, din care se scade suma care va fi deductibilă fiscal în viitor în legătură cu datoria respectivă. În cazul **veniturilor în avans** (care se recunosc și ele tot ca datorii în bilanț), valoarea fiscală se stabilește plecînd tot de la valoarea contabilă, din care se scade orice parte a veniturilor respective care va fi neimpozabilă în exercițiile viitoare.

Cîteva exemple, valabile pentru o firmă din România care aplică IFRS (în continuarea celor de la subcapitolul imediat precedent):

- 13) soldul contului 401 *Furnizori* este de 200.000 lei și decontarea viitoare a datoriei nu presupune apariția niciunei cheltuieli:
  - valoarea contabilă este de 200.000 lei (soldul contului);
  - valoarea fiscală este de  $200.000 - 0 = 200.000$  lei, deoarece în viitor nu există cheltuieli deductibile privind datoria respectivă.
- 14) soldul contului 1511 *Provizioane pentru litigii* este de 13.000 lei iar litigiul este în relația cu un partener comercial:
  - valoarea contabilă este de 13.000 lei (soldul contului 1511);
  - pentru a stabili valoarea fiscală, plecăm de la premisa că provizionul nu este recunoscut fiscal; de asemenea, trebuie să cunoaștem regimul fiscal al cheltuielilor viitoare generate de finalizarea litigiului: conform Codului fiscal, penalitățile și alte cheltuieli de această natură sînt deductibile dacă rezultă din contracte economice, deci cele 13.000 lei vor ajunge pe cheltuieli deductibile în viitor. În aceste condiții, valoarea fiscală este de  $13.000 - 13.000 = 0$  lei;
- 15) soldul contului 1511 *Provizioane pentru litigii* este de 19.000 lei, iar litigiul este în relația cu autoritățile publice și a apărut de pe urma unor impozite pe care firma le-a calculat diferit de inspectorii fiscali:

6. În OMFP 1286/2012, activele biologice apar într-un singur cont - 241 -, în timp ce în OMFP 1802, sînt două conturi: 217 *Active biologice productive* și 361 *Active biologice de natura stocurilor*.



- valoarea contabilă este de 19.000 lei (soldul contului 1511);
  - penalitățile/despăgubirile plătite în relația cu autoritățile publice sînt cheltuieli nedeductibile, deci nu se va deduce nimic în viitor în legătură cu această datorie probabilă. În aceste condiții, valoarea fiscală este de  $19.000 - 0 = 19.000$  lei, egală cu valoarea contabilă și nu apar impozite amîinate<sup>7</sup>;
- 16) soldul contului 1512 *Provizioane pentru garanții acordate clienților* este de 25.000 lei și a fost constituit în limita sumelor/cotelor prevăzute în contractele cu clienții (deci sînt deductibile fiscal):
- valoarea contabilă este de 25.000 lei (soldul contului 1512);
  - cheltuielile viitoare cu remedierea defecțiunilor apărute la bunurile/lucrările pentru care s-a acordat garanție vor fi cheltuieli deductibile, dar și veniturile din anulare vor fi impozabile, deci efectul fiscal va fi zero; valoarea fiscală a provizionului este de  $25.000 - 0 = 25.000$  lei și nu apar impozite amîinate;
- 17) în exercițiul curent, firma a trecut pe cheltuieli și a plătit dobînzii de 19.000 lei, a căror deductibilitate este amînată pînă cînd va îndeplini condițiile impuse de codul fiscal<sup>8</sup>; soldul contabil al datoriei din dobîndă este 0:
- valoarea contabilă este 0 (nu există nici un fel de sold al datoriei aferente);
  - într-un exercițiu viitor neprecizat (atunci cînd va avea capitaluri proprii pozitive și grad de îndatorare mai mic decît 3), firma va deduce integral cei 19.000 lei, deci valoarea fiscală este egală cu  $0 - 19.000 = - 19.000$  lei; este cazul să se contabilizeze impozite amîinate;
- 18) firma a încasat chirii în avans și are un sold corespunzător al contului 472 egal cu 50.000 lei:
- valoarea contabilă este de 50.000 lei (soldul contului 472);
  - valoarea fiscală este tot de 50.000 lei, deoarece veniturile viitoare din chirii vor fi impozitate integral;
- 19) firma constituie, la sfîrșitul lui 2015, provizioane pentru participarea salariaților la profitul acestui exercițiu, în sumă de 200.000 lei (știm, din codul fiscal, că aceste provizioane nu sînt deductibile la constituire):
- valoarea contabilă este de 200.000 lei (soldul contului 1518);
  - la decontarea efectivă a participațiilor personalului la profit (unde va fi în 2016), se face un stat de plată ( $644 = 424$ ), cheltuiala este deductibilă, se calculează și se reține impozit pe venit; la 31.12.2015, valoarea fiscală a provizionului este de  $200.000 - 200.000 = 0$  lei;
- 20) soldul datoriei din impozit pe profit curent este de 16.000 lei:
- valoarea contabilă este de 16.000 lei (soldul contului 441);
  - valoarea fiscală este de  $16.000 - 0 = 16.000$  lei, deoarece decontarea viitoare a impozitului nu va genera nici un fel de cheltuială deductibilă;

7. La același rezultat ajungem și dacă ținem cont de faptul că penalitățile/despăgubirile plătite statului pentru litigii fiscale reprezintă, după regulile IFRS, diferențe permanente și, deci, nu generează impozite amîinate.

8. Este vorba despre dobînzile aferente creditelor provenite de la împrumutători care nu au autorizare explicită în acest sens – de multe ori, se încadrează aici mai ales asociații și acționarii care-și creditează firmele și datoria corespunzătoare se găsește în sold la 455 *Sume datorate acționarilor/asociaților*. După aplicarea unei limitări în funcție de rata dobînzii de politică monetară a BNR, dobînda rămasă este deductibilă imediat și integral dacă firma îndeplinește două condiții: capitaluri proprii pozitive și grad de îndatorare mai mic sau egal cu 3. În exemplul nostru, neîndeplinirea uneia din aceste condiții ne obligă la reportarea fiscală a deductibilității dobînzii aferente, pînă în exercițiul în care firma se încadrează în aceste limite.



- 21) firma a primit subvenții pentru investiții și soldul acestora la închidere este de 1.000.000 lei :
- valoarea contabilă este de 700.000 lei (soldul contului 475) ;
  - valoarea fiscală este tot de 700.000 lei, deoarece veniturile viitoare din subvenții nu se încadrează la neimpozabile ;
- 22) datoria față de asociați (din împrumuturi acordate de aceștia) este de 185.000 lei :
- valoarea contabilă este de 185.000 lei (soldul contului 455) ;
  - valoarea fiscală este de  $185.000 - 0 = 185.000$  lei, deoarece, în legătură cu sumele datorate asociaților, decontările viitoare (rambursarea) nu vor genera cheltuieli de nici un fel.

### 5.1.3. Diferențe temporare impozabile și deductibile

Din punctul de vedere al efectului pe care îl vor avea asupra impozitului viitor pe profit, diferențele temporare se clasifică în :

- **diferențe temporare impozabile (DTI)**, adică cele de pe urma apariției cărora plătim acum mai puțin impozit, avînd obligația de a plăti mai mult într-o perioadă viitoare, la trecerea pe cheltuieli a activului respectiv sau la decontarea creanțelor/datoriilor ; aceste DTI generează o **datorie de impozit amînat** ;
- **diferențe temporare deductibile (DTD)**, adică cele de pe urma cărora plătim acum mai mult impozit, avînd dreptul de a plăti în viitor mai puțin ; aceste diferențe generează o **creanță de impozit amînat**.

Pentru identificarea tipului de diferență temporară, exemplul următor poate fi sugestiv : în primul an de utilizare, pentru o imobilizare cu valoarea de intrare de 200.000 și durata de utilizare de 5 ani, știm că amortizarea contabilă (liniară) este de  $200.000 / 5 = 40.000$  lei. Din punct de vedere fiscal, firma optează pentru amortizarea accelerată, cu 50% în primul an. Deci, la finele primului an de utilizare, vom avea :

- valoarea contabilă =  $200.000 - 200.000 / 5 = 200.000 - 40.000 = 160.000$  lei ;
- valoarea fiscală =  $200.000 - 50\% \times 200.000 = 200.000 - 100.000 = 100.000$  lei.

Valoarea fiscală (100.000 lei) este mai mică decît valoarea contabilă (160.000 lei), deoarece în primul an am dedus o cheltuială fiscală cu amortizarea (100.000 lei) mai mare decît cheltuiala contabilă (40.000 lei), deci am plătit mai puțin impozit decît ar sugera cheltuiala contabilă. Pentru că am plătit mai puțin impozit acum și avînd în vedere definițiile DTI și DTD de mai sus, observăm că diferența este una **impozabilă (DTI)**, adică va genera o datorie de impozit amînat : obligația ca în viitor să de plătească impozit mai mult decît ceea ce ar rezulta strict pe baza cifrelor contabile. Putem spune că, **dacă valoarea contabilă este mai mare decît valoarea fiscală, atunci diferența temporară este impozabilă**. Diferența este de  $160.000 - 100.000 = 60.000$  lei, ceea ce înseamnă că datoria de impozit amînat devine egală cu  $16\% \times 60.000 = 9.600$  lei :

692 Cheltuieli cu impozitul pe profit amînat <sup>9</sup>	=	4412 Impozitul pe profit amînat	9.600	9.600
---	---	---------------------------------	-------	-------

9. În acest capitol, vom folosi mai degrabă simbolurile conturilor prevăzute de OMFP 1286/2012.



Contul de cheltuială 692 se închide prin 121 *Profit și pierdere*, iar contul de datorie 4412 rămîne cu sold creditor de 9.600 lei (presupunem că imobilizarea din exemplu este singura sursă de impozite amîinate pentru firma în cauză).

Înainte de a generaliza regulile de identificare a diferențelor temporare, continuăm pentru încă trei exerciții exemplul de mai sus.

La sfîrșitul celui de-al doilea an de utilizare, avem :

- valoarea contabilă =  $200.000 - 2 \times 40.000 = 120.000$  lei ;
- valoarea fiscală =  $200.000 - (100.000 + 100.000 / 4) = 200.000 - (100.000 + 25.000) = 75.000$  lei.

Încă o dată valoarea contabilă este mai mare decît valoarea fiscală, așa încît diferența temporară este din nou impozabilă și egală cu  $120.000 - 75.000 = 45.000$  lei. Datoria de impozit amînat aferentă acestei diferențe este de  $16\% \times 45.000 = 7.200$  lei. Soldul inițial al datoriei de impozit amînat se ridică la 9.600 lei, deci trebuie să înregistrăm o diminuare a acestei datorii cu suma de  $9.600 - 7.200 = 2.400$  lei :

4412 Impozitul pe profit amînat	=	792 Venituri din impozitul pe profit amînat	2.400	2.400
---------------------------------	---	---	-------	-------

Astfel, 4412 are un sold final creditor egal cu 7.200 lei, care devine sold inițial pentru exercițiul următor.

În al treilea exercițiu, cu ocazia închiderii, ajungem la următoarele cifre :

- valoarea contabilă =  $200.000 - 3 \times 40.000 = 80.000$  lei ;
- valoarea fiscală =  $200.000 - (100.000 + 2 \times 25.000) = 50.000$  lei.

Valoarea contabilă rămîne mai mare decît valoarea fiscală, ceea ce conduce din nou la o diferență temporară impozabilă de  $80.000 - 50.000 = 30.000$  lei, căreia îi corespunde o datorie de impozit amînat de  $16\% \times 30.000 = 4.800$  lei. Soldul inițial al datoriei este de 7.200 lei și trebuie diminuat cu  $7.200 - 4.800 = 2.400$  lei<sup>10</sup> :

4412 Impozitul pe profit amînat	=	792 Venituri din impozitul pe profit amînat	2.400	2.400
---------------------------------	---	---	-------	-------

În al patrulea exercițiu, presupunem că apare o depreciere de 21.000 lei, contabilizată prin utilizarea contului 291 *Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale*. Cheltuiala cu deprecierea imobilizărilor este nedeductibilă fiscal, așa că nu va avea nici un efect asupra valorii fiscale :

- valoarea contabilă =  $200.000 - 4 \times 40.000 - 21.000 = 19.000$  lei ;
- valoarea fiscală =  $200.000 - (100.000 + 3 \times 25.000) = 25.000$  lei.

De data aceasta, valoarea contabilă este mai mică decît valoarea fiscală și, fiind în situația opusă celei din exercițiile anterioare, putem să deducem că diferența temporară

10. Dacă nu apare nici un alt eveniment generator de diferențe temporare, suma de înregistrat în fiecare din ultimii patru ani rămîne aceeași, pentru că diferența dintre amortizarea contabilă și cea fiscală este constantă începînd cu anul 2 :  $40.000 - 25.000 = 15.000$  lei, adică  $16\% \times 15.000 = 2.400$  lei.



devine și ea opusă celei de pînă acum, adică o să avem o **diferență temporară deductibilă** egală cu  $25.000 - 19.000 = 6.000$  lei. Explicația cea mai simplă este următoarea: datorită cheltuielii nedeductibile cu deprecierea de 21.000 lei, firma plătește în prezent mai mult impozit decît s-ar putea calcula pe baza datelor contabile, urmînd ca în viitor să plătească mai puțin – firma are deci dreptul de a plăti mai puțin în viitor, adică o creanță de impozit amînat egală cu  $16\% \times 6.000 = 960$  lei. Soldul inițial al impozitului amînat este o datorie de 4.800 lei și, de la aceasta trebuie să ajungem la o creanță de 960 lei: diferența de înregistrat este de 5.760 lei:

4412 Impozitul pe profit amînat	=	792 Venituri din impozitul pe profit amînat	5.760	5.760
---------------------------------	---	---	-------	-------

Plecînd de la constatările efectuate pe baza exemplului imediat precedent și de la faptul că activele și datoriile, pe de o parte, respectiv debitul și creditul, pe de altă parte, pot fi considerate a avea semne algebrice opuse, putem generaliza regulile de identificare a diferențelor temporare (figura 5.2).

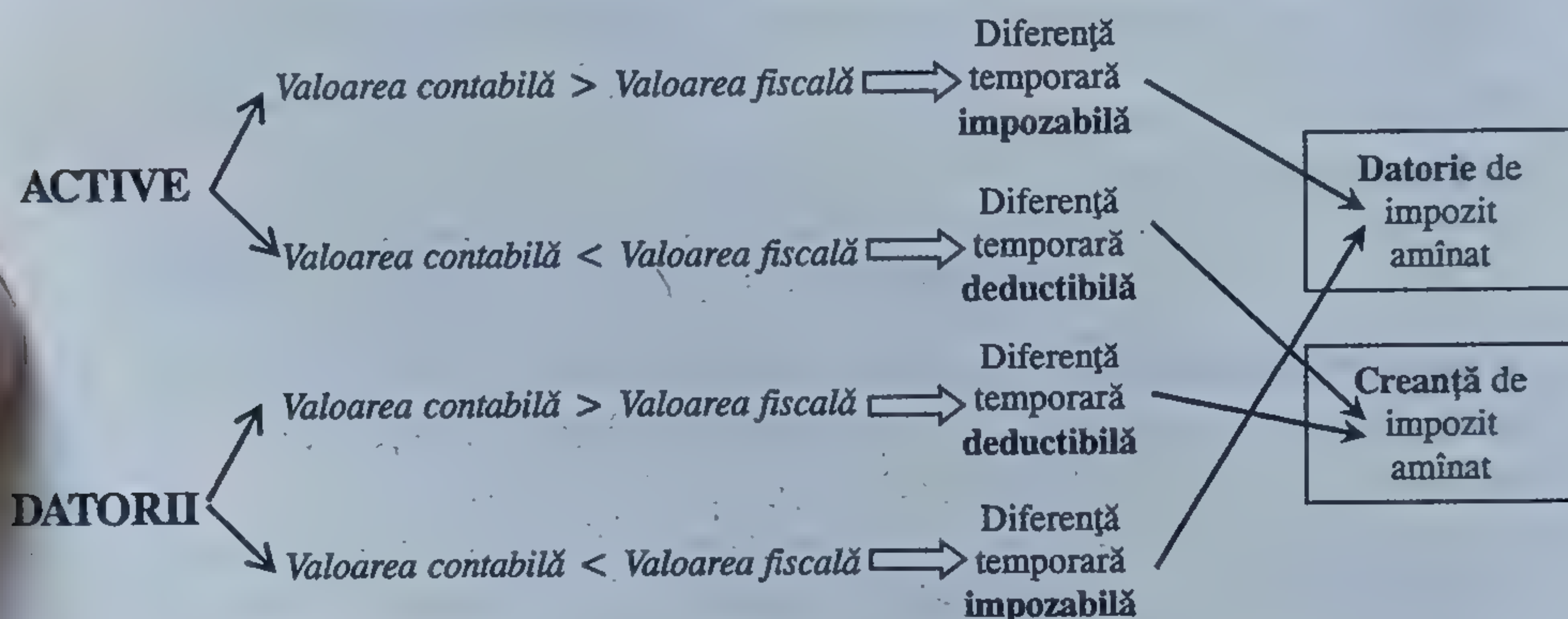


Figura 5.2. Diferențe temporare deductibile și diferențe temporare impozabile

La punctele a) și b) ale subcapitolului precedent (5.1.2.2. Valoarea fiscală) am prezentat o listă de 22 de situații în care apar valoarea contabilă și valoarea fiscală a unor active și datorii. În tabelul 5.1 vom compara valorile contabile și fiscale anterioare pentru a stabili tipul de diferență temporară (dacă este cazul).

Nr. crt.	Elementul de bilanț implicat	Valoarea contabilă	Valoarea fiscală	Tip situație	Diferențe temporare	
					Impozabile	Deductibile
ACTIVE						
1	Mărfuri	150.000	150.000	$V_c = V_f$	-	-
2	Materii prime	78.000	100.000	$V_c < V_f$	-	22.000
3	Instalații...	800.000	800.000	$V_c = V_f$	-	-
4	Instalații...	900.000	500.000	$V_c > V_f$	400.000	-
5	Clienți	61.000	61.000	$V_c = V_f$	-	-



6	Clienți incerți	20.000	38.500	$V_c < V_f$	-	18.500
7	Teren	300.000	200.000	$V_c > V_f$	100.000	-
8	Clădire	205.000	230.000	$V_c < V_f$	-	25.000
9	Cheltuieli în avans	20.000	20.000	$V_c = V_f$	-	-
10	Acțiuni	10.000	0	$V_c > V_f$	10.000	-
<b>DATORII</b>						
13	Furnizori	200.000	200.000	$V_c = V_f$	-	-
14	Provizioane în relații comerciale	13.000	0	$V_c > V_f$	-	13.000
15	Provizioane în relația cu statul	19.000	19.000	$V_c = V_f$	-	-
16	Provizioane pentru garanții	25.000	25.000	$V_c = V_f$	-	-
17	Dobânzi amânate fiscal	0	-19.000	$V_c > V_f$	-	19.000
18	Venit în avans	50.000	50.000	$V_c = V_f$	-	-
19	Provizioane participare la profit	200.000	0	$V_c > V_f$	-	200.000
20	Impozit curent	16.000	16.000	$V_c = V_f$	-	-
21	Subvenții pentru investiții	700.000	700.000	$V_c = V_f$	-	-
22	Datorii la asociați	185.000	185.000	$V_c = V_f$	-	-
<b>Total</b>					<b>510.000</b>	<b>297.500</b>

Tabelul 5.1. Situații diverse în calculul diferențelor temporare impozabile și deductibile

#### 5.1.4. Diferențe temporare și impozite amânate la contabilizarea inițială a unor active și datorii

Diferențe între valoarea contabilă și cea fiscală a activelor și a datoriilor pot apărea atât la intrarea acestora în entitate (la recunoașterea inițială), cât și pe parcursul rămîinerii lor în entitate. În cazul diferențelor apărute la **contabilizarea inițială** a unor active și datorii, IAS 12 introduce o simplificare, prin particularizarea sau chiar prin eliminarea obligației de a contabiliza impozite amânate. Astfel, în funcție de tranzacția de pe urma căreia entitatea dobîndește active și datorii, regulile devin:

- a) la **combinările de întreprinderi** (fuziuni, pentru contabilitatea individuală, respectiv, preluări de filiale, în consolidare), diferențele dintre valorile contabile și cele fiscale



- ale creanțelor și datoriilor generează creanțe/datorii de impozit amânat, a căror contabilizare se face prin afectarea fondului comercial<sup>11</sup> ;
- b) dacă tranzacția inițială de pe urma căreia apare un activ/o datorie **afectează rezultatul contabil sau fiscal**, atunci diferența temporară este meru generatoare de impozite amânate (creanță sau datorie): cel mai sugestiv exemplu ar putea veni din zona provizioanelor nedeductibile constituite pe cheltuieli – contabilizarea inițială afectează rezultatul contabil, deci diferența temporară deductibilă eventuală generează creanță de impozit amânat ;
- c) dacă tranzacția care generează apariția unui activ/unei datorii **nu este nici combinație de întreprinderi și nici nu afectează rezultatul contabil sau fiscal**, atunci diferența temporară apărută nu generează impozite amânate, pentru că ar apărea o creanță de impozit amânat egală cu datoria de impozit amânat și acestea s-ar compensa oricum. Un exemplu în acest sens ar putea fi contabilizarea unui provizion nedeductibil inclus în valoarea contabilă a unui activ imobilizat (213 = 1513) – rezultatul contabil și cel fiscal nu sînt influențate, deci nu consemnăm impozite amânate chiar dacă valorile contabile ale echipamentului și ale provizionului sînt diferite de valorile lor fiscale (la activ apare diferență impozabilă, în timp ce la provizion apare diferență deductibilă care se compensează).

## 5.2. Contabilizarea impozitului pe profit amânat

Evenimentele care generează impozite amânate sînt fie o combinație de întreprinderi, fie afectează rezultatele firmei. În cazul diferențelor temporare apărute de pe urma unor evenimente cu impact direct asupra rezultatelor, trebuie să facem distincție între evenimentele cu efecte asupra veniturilor și cheltuielilor, separat de cele care se contabilizează direct la capitalurile proprii. Această distincție este necesară deoarece contabilizarea creanței/datoriei de impozit amânat se va face pe cheltuieli/venituri, respectiv direct la capitaluri proprii.

Dacă, de exemplu, diferența temporară apare ca urmare a unei amortizări contabile diferite de amortizarea fiscală sau de pe urma unor deprecieri ajunse pe cheltuieli, atunci impozitul amânat și ajustările lui se contabilizează în corespondență cu un cont de cheltuielă (692) sau de venit (792). Dacă, dimpotrivă, diferența temporară apare în urma unei reevaluări contabile nerecunoscută fiscal (pentru imobilizări) sau în urma unor variații ale valorii juste a unor instrumente financiare și care se contabilizează direct la capitalurile proprii, atunci și creanța/datoria de impozit amânat se înregistrează în corespondență cu un cont de capitaluri proprii.

Un alt element cu impact asupra impozitelor este cota de impozit folosită de entitate. Pentru calculul impozitului curent, se aplică profitului fiscal cota de impozit pe profit curentă, adică cea în vigoare în exercițiul pentru care se face calculul. Dimpotrivă, creanțele/datoriile de impozit amânat se stabilesc aplicînd diferențelor temporare aferente cota de impozitare preconizată de aplica pentru perioadele viitoare în care se realizează creanța sau se decontează datoria de impozit amânat. Calculul impozitului amânat se face deci folosind cotele cunoscute și aprobate prin legea fiscală pentru perioadele următoare.

11. Fondul comercial va crește sau va scădea cu valoarea datoriei/creanței nete de impozit amânat calculată la consolidare.



De exemplu, în România, în 2004, cota de impozit pe profit era de 25%, dar o lege din 2004 stabilea reducerea cotei la 16% începând cu 2005. Asta înseamnă că, pentru exercițiul financiar 2004, impozitul curent s-a calculat cu 25% și, la închidere, impozitele amânate (care apăreau în bilanțul pe 2004) s-au calculat cu 16%.

Datoriile de impozit amânat calculate de entitate se recunosc întotdeauna – este o consecință a principiului prudenței. Același principiu obligă ca, în cazul creanțelor de impozit amânat, recunoașterea să fie acceptată doar atunci când există probabilitatea ca în viitor să apară profituri impozabile suficiente care să permită (prin datoria de impozit generată) recuperarea creanței de impozit amânat.

În general, creanțele și datoriile de impozit amânat se pot compensa, astfel încât în bilanț să apară doar o creanță sau o datorie netă. Pentru a se putea efectua o astfel de compensare, este necesar să se îndeplinească următoarele condiții:

- a) entitatea are dreptul de a compensa creanțele și datoriile de impozit curent;
- b) creanțele și datoriile de impozit amânat au fost calculate în relația cu aceeași autoritate fiscală.

De fapt, din punct de vedere tehnic, putem aprecia următoarele **faze în contabilizarea impozitelor amânate**:

- se stabilesc diferențele temporare impozabile și cele deductibile;
- se calculează datoria/creanța de impozit amânat aferentă totalului diferențelor impozabile și celor deductibile;
- se compensează creanțele cu datoriile de impozit amânat în următoarele condiții:
- dacă diferența netă este o datorie de impozit amânat, atunci aceasta este recunoscută imediat;
- dacă diferența netă este o creanță de impozit amânat, atunci:
  - creanța se recunoaște dacă se estimează că vor apărea suficiente profituri fiscale viitoare (de pe urma activității curente sau ca urmare a unor acțiuni de optimizare fiscală);
  - dacă se estimează că în viitor nu se vor obține profituri fiscale viitoare, atunci creanța nu se recunoaște în bilanț, făcându-se mențiuni despre aceasta în note.

Valoarea contabilă a unei creanțe de impozit amânat trebuie revizuită la fiecare închidere. Dacă perspectivele de profit avute în vedere la contabilizarea unei astfel de creanțe nu mai sînt la fel de probabile ca în momentul recunoașterii inițiale, valoarea creanței se reduce prin constatarea unei deprecieri. Această depreciere se poate anula dacă se revine la o probabilitate mare de realizare a profiturilor viitoare. De asemenea, dacă o creanță de impozit amânat nu a fost recunoscută, în lipsa unor perspective de profituri fiscale suficiente, la fiecare din închiderile ulterioare se vor estima din nou aceste perspective și se va recunoaște sau nu creanța.

Creanțele și datoriile de impozit amânat nu trebuie actualizate, ca urmare a nivelului ridicat de complexitate al unei astfel de operațiuni.



### 5.2.1. *Elemente privind combinările de întreprinderi*

În urma unei **combinări de întreprinderi**<sup>12</sup> poate apărea fond comercial. Acesta reprezintă diferența dintre prețul plătit și valoarea justă a activelor și pasivelor identificabile dobândite ca urmare a combinării. În multe cazuri, autoritățile fiscale interzic deductibilitatea cheltuielilor apărute ca urmare a amortizării sau a deprecierii fondului comercial. În aceste condiții, valoarea fiscală a fondului comercial este zero, diferită de valoarea lui contabilă. Aceasta ar trebui să fie o diferență temporară impozabilă, însă IAS 12 interzice în mod explicit constatarea unei datorii de impozit amânat în legătură cu fondul comercial, deoarece acesta este o mărime reziduală, iar constatarea unei datorii de impozit amânat i-ar crește valoarea contabilă.

Ca urmare a unei combinări de întreprinderi, cumpărătorul poate considera probabilă recuperarea unor creanțe proprii de impozit amânat care nu erau contabilizate înainte de combinare. Înregistrarea acestei creanțe se va face ținând cont de fondul comercial degajat de operațiunea de combinare. Atunci când o astfel de creanță nu a fost înregistrată inițial, la data combinării și este contabilizată ulterior, recunoașterea sa se face pe seama veniturilor. În plus, cumpărătorul ajustează valoarea brută a fondului comercial și contabilizează reducerea valorii nete a acestuia pe cheltuieli.

### 5.2.2. *Pierderi fiscale și credite fiscale neutilizate*

În cazul existenței unor pierderi fiscale reportate sau a unor credite fiscale neutilizate, trebuie contabilizată o **creanță de impozit amânat**, în măsura în care este probabil ca întreprinderea să dispună de suficiente beneficii viitoare impozabile care să permită realizarea acestei creanțe.

De fapt, o întreprindere cu pierderi recente importante nu contabilizează creanța de impozit amânat aferentă pierderilor fiscale reportabile decât dacă există suficiente diferențe temporare impozabile ori dacă se poate justifica de o manieră convingătoare faptul că în viitor vor exista suficiente profituri impozabile. În această ultimă situație, întreprinderea trebuie să prezinte în anexă valoarea creanței și elementele care probează realizarea de beneficii viitoare.

Dacă nu este probabilă realizarea de beneficii impozabile viitoare, atunci nu este permisă înregistrarea creanței de impozit amânat aferentă pierderilor fiscale sau creditelor fiscale. În acest caz, la fiecare închidere ulterioară, întreprinderea re-estimează creanțele de impozit amânat neînregistrate, iar dacă devine probabilă realizarea de suficiente beneficii viitoare impozabile care să permită realizarea creanței respective, atunci aceasta se contabilizează în activ. De exemplu, o îmbunătățire a mediului comercial poate conduce la o probabilitate suficientă privind realizarea de profituri viitoare. În același sens se poate invoca și cazul în care întreprinderea revaluează creanțele de impozit amânat la data unei combinări de întreprinderi.

12. Vezi IFRS 3 *Combinări de întreprinderi* și IAS 27 *Situații financiare individuale*.



### 5.3. Prezentarea informațiilor privind impozitele amânate

Datoriile și creanțele privind impozitul pe profit trebuie să apară distinct de celelalte active și datorii. În plus, datoriile și creanțele privind impozitele amânate trebuie prezentate separat de cele privind impozitele exigibile. Atunci când întreprinderea face distincție între active și datorii curente, pe de o parte, și active și datorii necurente, pe de altă parte, ea are obligația de prezenta creanțele și datoriile de impozit amânat la elemente necurente (active imobilizate, respectiv, datorii pe termen lung).

În anexe trebuie prezentate neapărat principalele componente ale cheltuielii sau ale venitului din impozitul pe profit :

- cheltuiala sau venitul din impozitul exigibil ;
- ajustările contabilizate în cursul exercițiului în contul rezultatelor din exercițiile anterioare ;
- cheltuiala (venitul) cu impozitele amânate generate de apariția de noi diferențe temporare sau de realizarea unor diferențe temporare mai vechi ;
- cheltuiala (venitul) cu impozitele amânate aferente modificării cotelor de impozitare sau apariției de impozite noi ;
- valoarea avantajelor rezultate dintr-o pierdere fiscală, din credite fiscale sau din diferențe temporare aferente exercițiilor anterioare folosite pentru diminuarea impozitelor exigibile ;
- valoarea avantajelor rezultate dintr-o pierdere fiscală, din credite fiscale sau din diferențe temporare aferente exercițiilor trecute, necontabilizate anterior și folosite pentru diminuarea cheltuielii cu impozitele amânate ;
- cheltuiala cu deprecierea creanțelor de impozit amânat sau venitul din diminuarea deprecierii ;
- valoarea cheltuielilor cu impozitul (veniturilor din impozit) aferente modificărilor de politică contabilă și erorilor rezultatul exercițiului de raportare, deoarece nu pot fi contabilizate retroactiv.

De asemenea, în anexe se vor prezenta și informații precum :

- totalul impozitelor exigibile sau amânate aferente elementelor înregistrate direct la capitalurile proprii ;
- valoarea impozitului pe profit aferentă fiecărei componente a elementelor rezultatului global ;
- explicarea relației dintre cheltuiala sau venitul din impozitul pe profit și rezultatul contabil ;
- detalierea schimbărilor de cote de impozitare față de exercițiile precedente ;
- valoarea și data la care expiră diferențele temporare deductibile, pierderile fiscale și creditele fiscale pentru care nu s-au consemnat în bilanț creanțe de impozit amânat ;
- valoarea totală a diferențelor temporare legate de participațiile în filiale, în întreprinderile asociate, în co-întreprinderi și sucursale pentru care nu s-au contabilizat datorii de impozit amânat.

În rapoartele anuale IFRS publicate de firmele cotate, informațiile privind impozitul pe profit se referă, de cele mai multe ori, la :

- în bilanț : creanța și/sau datoria de impozit amânat ;
- în contul de profit și pierdere : cheltuiala/venitul din impozit pe profit, fie pe ansamblu, fie separat pe curent vs amânat ;



- în contul de profit și pierdere, dacă există activități abandonate/întrerupte, atunci impozitul aferent lor se scade din rezultatul net aferent acestora ;
- în situația altor elemente ale rezultatului global : impozitul aferent veniturilor/cheltuielilor consemnate direct la capitaluri proprii ;
- în note, politicile contabile folosite pentru calculul și contabilizarea impozitului curent și a celui amânat ;
- în note, o descriere a principalelor categorii de active și de datorii care generează impozit amânat, cu diferențele temporare respective și creanțele/datoriile generate ;
- în note – dacă nu s-a prezentat în contul de profit și pierdere –, separarea cheltuielii nete/venitului net cu impozitul în curent și amânat ;
- în note, o situație în care se pleacă de la impozitul teoretic stabilit prin aplicarea cotei de impozit legale la profitul brut, urmată de explicarea diferenței dintre această mărime și impozitul contabilizat efectiv, eventual cu calculul unei cote efective de impozitare.



## Capitolul 6

# Reguli generale de întocmire și prezentare a situațiilor financiare

Pe lângă clasificări contabile ale entităților, principii contabile, caracteristici calitative, reguli de evaluare contabilă, reguli de funcționarea a conturilor și de contabilizare a unor tranzacții, norma contabilă românească vine și cu numeroase precizări privind modul în care trebuie să se întocmească și să se prezinte diversele componente ale situațiilor financiare individuale sau consolidate. În IFRS, principala normă contabilă internațională care se ocupă de maniera în care informația apare în situațiile financiare este IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare*. Aceasta se aplică tuturor întreprinderilor care aplică IFRS. Schemele minime prezentate sînt suficient de suple pentru a se adapta fiecărui tip de întreprindere. IAS 1 se aplică tuturor situațiilor financiare de uz general, adică acelor situații financiare anuale destinate satisfacerii nevoilor de informații ale utilizatorilor care nu sînt în măsură de a impune întreprinderilor furnizarea de informații particulare, adaptate nevoilor lor specifice.

## 6.1. Situații financiare individuale în normele contabile românești

În tabelul 1.6 din subcapitolul 1.3 am extras din OMFP 1802/2014 principalele componente ale situațiilor financiare pe categorii de entități raportoare: **microentități** (două componente: bilanț, cont de profit și pierdere și unele informații despre firmă), **entități mici** (trei componente: bilanț, cont de profit și pierdere și note) și **entități mijlocii și mari** (cinci componente: bilanț, cont de profit și pierdere, situația modificării capitalurilor proprii, situația fluxurilor de trezorerie, note explicative la situațiile financiare).

În toate cazurile, documentul în care se regăsesc situațiile financiare trebuie să conțină informația cu privire la denumirea entității raportoare, la numărul de înregistrare la registrul comerțului, la forma juridică a entității, adresa sediului social și, după caz, faptul că entitatea este în lichidare.

Formatele de principiu ale componentelor situațiilor financiare propuse de OMFP 1802/2014 nu marchează vreo ruptură semnificativă în raport cu reglementările românești de pînă la acest ordin:

- bilanțul este în continuare în format listă, menținîndu-se acest model impus pentru prima dată de OMFP 94/2001 și generalizat prin OMFP 306/2002;



- contul de profit și pierdere este construit pe baza unei clasificări a cheltuielilor după natură ;
- pentru situația fluxurilor de trezorerie se dau mai multe detalii decât în normele precedente ;
- variația capitalurilor proprii este un tabel simplu ;
- notele explicative nu mai sînt standardizate în felul în care apăreau în OMFP 3055/2009.

### 6.1.1. Bilanțul în OMFP 1082/2014

O primă precizare de terminologie: bilanțul este desemnat în normele recente drept *Situația activelor, datoriilor și a capitalurilor proprii*. În schița de bilanț pe care o găsim în OMFP 1802/2014 (vezi tabelul 6.1) – valabilă pentru entitățile mijlocii și mari – găsim, pe lângă toate structurile de pînă acum, și elementele noi introduse începînd cu 2015. În normele prin care se stabilește formatul definitiv al situațiilor financiare pe care trebuie să le depună entitățile la administrația fiscală (OMFP 773/2015 – pentru raportările semestriale la 2015 – OMFP 4160/2015 și OMFP 123/2016), apar și alte elemente suplimentare față de OMFP 3055/2009: cheltuielile în avans sînt și ele împărțite în termen lung (reluare peste mai mult de 12 luni) și termen scurt (reluare pînă în 12 luni), toate structurile de venituri în avans se împart după același criteriu (separarea termen lung – termen scurt).

**Tabelul 6.1. Structura de principiu a bilanțului din OMFP 1802/2014**

<i>Elementul de bilanț</i>	<i>Observații</i>
<b>A. Active imobilizate</b>	
<b>I. Imobilizări necorporale</b>	
1. Cheltuieli de constituire	
2. Cheltuieli de dezvoltare	
3. Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare, dacă acestea au fost achiziționate cu titlu oneros și nu trebuie prezentate la A I 5	
4. Active necorporale de explorare și evaluare a resurselor minerale	Element nou, inspirat din IFRS 6
5. Fondul comercial, în măsura în care acesta a fost achiziționat cu titlu oneros	
6. Avansuri pentru imobilizări necorporale	
<b>II. Imobilizări corporale</b>	
1. Terenuri și construcții	
2. Instalații tehnice și mașini	
3. Alte instalații, utilaje și mobilier	
4. Investiții imobiliare	Element nou, inspirat din IAS 40
5. Active corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale	Element nou, inspirat din IFRS 6
6. Active biologice productive	Element nou, inspirat din IAS 41
7. Avansuri și imobilizări corporale în curs de execuție	



---

 III. *Imobilizări financiare*

1. Acțiuni deținute la entitățile afiliate
2. Împrumuturi acordate entităților afiliate
3. Interese de participare
4. Împrumuturi acordate entităților de care entitatea este legată în virtutea intereselor de participare
5. Investiții deținute ca imobilizări
6. Alte împrumuturi

 B. *Active circulante*

 I. *Stocuri*

1. Materii prime și materiale consumabile
2. Producția în curs de execuție
3. Produse finite și mărfuri
4. Avansuri pentru stocuri

Aici se regăsesc și produsele agricole, nou introduse

II. *Creanțe* (sumele care urmează să fie încasate după o perioadă mai mare de un an trebuie prezentate separat pentru fiecare element)

1. Creanțe comerciale (inclusiv avansurile pentru prestări de servicii)
2. Sume de încasat de la entitățile afiliate
3. Sume de încasat de la entitățile de care entitatea este legată în virtutea intereselor de participare
4. Alte creanțe
5. Capital subscris și nevărsat

 III. *Investiții pe termen scurt*

1. Acțiuni deținute la entitățile afiliate
2. Alte investiții pe termen scurt

 IV. *Casa și conturi la bănci*

 C. *Cheltuieli în avans*

1. Sume de reluat într-o perioadă de până la un an
2. Sume de reluat într-o perioadă mai mare de un an

Se face distincția termen scurt – termen lung

III

 D. *Datorii: sumele care trebuie plătite într-o perioadă de până la un an*

1. Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni, prezentându-se separat împrumuturile din emisiunea de obligațiuni convertibile
2. Sume datorate instituțiilor de credit
3. Avansuri încasate în contul comenzilor
4. Datorii comerciale — furnizori
5. Efecte de comerț de plătit
6. Sume datorate entităților afiliate
7. Sume datorate entităților de care entitatea este legată în virtutea intereselor de participare
8. Alte datorii, inclusiv datoriile fiscale și datoriile privind asigurările sociale

 E. *Active circulante nete/datorii curente nete*

Separarea mai detaliată a cheltuielilor în avans și a veniturilor în avans face ca acest indicator să fie mai credibil.

---



F. Total active minus datorii curente

G. Datorii: sumele care trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an

1. Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni, prezentându-se separat împrumuturile din emisiunea de obligațiuni convertibile

2. Sume datorate instituțiilor de credit

3. Avansuri încasate în contul comenzilor

4. Datorii comerciale — furnizori

5. Efecte de comerț de plătit

6. Sume datorate entităților afiliate

7. Sume datorate entităților de care entitatea este legată în virtutea intereselor de participare

8. Alte datorii, inclusiv datoriile fiscale și datoriile privind asigurările sociale

H. Provizioane

1. Provizioane pentru litigii

2. Provizioane pentru garanții acordate clienților

3. Provizioane pentru pensii și obligații similare

4. Provizioane pentru impozite

5. Alte provizioane

Venituri în avans

Toate cele trei structuri de venituri în avans (subvențiile pentru investiții, veniturile propriu-zise și veniturile din obținerea de active de la clienți) se separă pe termen scurt – termen lung; lor li se adaugă fondul comercial negativ.

J. Capitaluri proprii

I. Capital subscris

1. Capital subscris vărsat

2. Capital subscris nevărsat

II. Prime de capital

III. Rezerve din reevaluare

IV. Rezerve

1. Rezerve legale

2. Rezerve statutare sau contractuale

3. Alte rezerve

V. Profitul sau pierderea reportat(ă)

VI. Profitul sau pierderea exercițiului financiar

Algoritmii de preluare din balanță a soldurilor conturilor de bilanț sînt cei curenți, bine-cunoscuți: în principiu, în bilanț apare valoarea netă contabilă, adică valoarea de intrare (de înregistrare) din contul de gestionare a activului sau pasivului respectiv, din care se scad rectificările (amortizări, ajustări pentru depreciere sau alte corecții) și din care se mai scad/sau se adaugă regularizările diverse consemnate în conturi specifice.



### 6.1.2. Contul de profit și pierdere în OMFP 1802/2014

Formatul de principiu din OMFP 1802/2014 pentru contul de profit și pierdere se prezintă în tabelul 6.2 (este vorba despre un format dezvoltat pentru entități mici, mijlocii și mari și pentru entitățile de interes public). Normele prin care se stabilesc formatele definitive pe 2015 (OMFP 4160/2015 și OMFP 123/2016) desemnează această structură drept *Situația veniturilor și cheltuielilor*.

**Tabelul 6.2. Structura de principiu a contului de profit și pierdere din OMFP 1802/2014**

<i>Elementul de venit/cheltuială</i>	<i>Observații</i>
1. Cifra de afaceri netă, inclusiv cele din subvențiile primite pentru cifra de afaceri	Acest indicator nu apare în IFRS <sup>1</sup>
2. Variația stocurilor de produse finite și a producției în curs de execuție	Aici apare singurul cont pentru care în contul de profit și pierdere nu se preia rulajul, ci soldurile dinainte de închidere
3. Producția realizată de entitate pentru scopurile sale proprii și capitalizată	Acest rând, ca și cel precedent, este specific clasificării cheltuielilor după natură. Scopul său este compensarea efectului unor cheltuieli asupra rezultatului
4. Alte venituri din exploatare, inclusiv cele din reevaluarea imobilizărilor și din alte subvenții de exploatare	Aici se pot pune, uneori, câștiguri nete (venit mai mare minus cheltuială mai mică)
5. a) Cheltuieli cu materiile prime și materialele consumabile	
b) Alte cheltuieli externe	
6. Cheltuieli cu personalul :	
a) Salarii și indemnizații	
b) Cheltuieli cu asigurările sociale, cu indicarea distinctă a celor referitoare la pensii	
7. a) Ajustări de valoare privind imobilizările corporale și imobilizările necorporale	Aici apare valoarea netă a ajustării respective : cheltuieli minus venituri din diminuarea ajustărilor
b) Ajustări de valoare privind activele circulante, în cazul care acestea depășesc suma ajustărilor de valoare care sînt normale în entitatea în cauză	
8. Alte cheltuieli de exploatare	
9. Venituri din interese de participare, cu indicarea distinctă a celor obținute de la entitățile afiliate	
10. Venituri din alte investiții și împrumuturi care fac parte din activele imobilizate, cu indicarea distinctă a celor obținute de la entitățile afiliate	
11. Alte dobînzii de încasat și venituri similare, cu indicarea distinctă a celor obținute de la entitățile afiliate	

1. Pentru firmele care aplică IFRS, cifra de afaceri nu apare ca indicator explicit în contabilitate. În sub-capitolul 3.4 am precizat cum stabilesc regulile fiscale mărimea acestui indicator la firmele care aplică IFRS.



12. Ajustări de valoare privind imobilizările financiare și investițiile deținute ca active circulante	Aici apare valoarea netă a ajustării respective : cheltuieli minus venituri din diminuarea ajustărilor, suma netă poate fi pozitivă sau negativă
13. Dobânzi de plătit și cheltuieli similare, cu indicarea distinctă a celor de plătit entităților afiliate	
14. Cheltuieli cu impozitul pe profit	
15. Profitul sau pierderea după impozitare	
16. Alte impozite neprezentate la elementele de mai sus	
17. Profitul sau pierderea exercițiului financiar	

### 6.1.3. Situația fluxurilor de trezorerie din OMFP 1802/2014

Partea din OMFP 1802/2014 în care se detaliază regulile privind prezentarea fluxurilor de trezorerie este mult mai importantă decât în normele precedente și este de fapt o preluare simplificată din IAS 7 *Situația fluxurilor de trezorerie*.

Întocmirea acestei componente a situațiilor financiare este obligatorie pentru entitățile mijlocii și mari, la care se adaugă toate celelalte entități de interes public. Acest document este util deoarece încasările și plățile sînt informații care pot fi înțelese de către toți utilizatorii, fără a fi nevoie de prea multe cunoștințe de contabilitate sau de finanțe. De asemenea, cifrele raportate ca fluxuri de trezorerie nu depind de principiul contabil al contabilității de angajamente și arată o măsură a performanței complementară celei din contul de profit și pierdere. Prin compararea rezultatului cu fluxul net de trezorerie (pe total sau pe activități) se pot determina informații utile cu privire la modul în care se gestionează procedurile contabile în vederea atingerii unor obiective stabilite.

Categoriile de fluxuri pe care se face raportarea sînt : exploatare, investiții și finanțare. Acestea nu se suprapun neapărat pe veniturile și cheltuielile de același tip din contul de profit și pierdere. Conform clasificării din OMFP 1802/2014, în cele trei categorii de fluxuri se includ :

**a) la fluxurile de exploatare** (principalele activități producătoare de venit ale entității) :

- încasările în numerar din vânzarea de bunuri și prestarea de servicii ;
- încasările în numerar provenite din redevențe, onorarii, comisioane și alte venituri ;
- plățile în numerar efectuate către furnizorii de bunuri și prestatorii de servicii ;
- plățile în numerar efectuate către și în numele angajaților ;
- plățile în numerar sau restituiri ale impozitelor pe profit, cu excepția cazului în care pot fi asociate în mod specific activităților de investiții și de finanțare ;

**b) la fluxurile de investiții** (achiziționarea și cedarea de active imobilizate și de alte investiții) :

- plățile în numerar pentru dobîndirea de imobilizări corporale, necorporale și alte active imobilizate ; aceste plăți le includ și pe acelea care se referă la costurile de dezvoltare capitalizate și la construcția, în regie proprie, a imobilizărilor corporale ;
- încasările în numerar din vânzarea de imobilizări corporale, necorporale și alte active imobilizate ;
- plățile în numerar pentru dobîndirea de instrumente de capitaluri proprii sau de datorie ale altor entități și de interese în asocierile în participație (altele decât



plățile pentru instrumentele considerate a fi echivalente de numerar sau pentru cele deținute în vederea plasării sau tranzacționării);

- încasările în numerar din vânzarea de instrumente de capitaluri proprii sau pe datorie ale altor entități și din vânzarea de interese în asocierile în participație;
- avansurile în numerar și împrumuturile acordate altor părți;
- încasările în numerar din rambursarea avansurilor și împrumuturilor acordate altor părți;

c) **la fluxurile de finanțare** (primire și rambursare de capitaluri și de împrumuturi):

- încasările în numerar provenite din emisiunea de acțiuni sau alte instrumente de capitaluri proprii;
- plățile în numerar efectuate către proprietari pentru a dobîndi sau răscumpăra acțiunile entității;
- încasările în numerar provenite din emisiunea titlurilor de creanță, împrumuturilor, efectelor comerciale, obligațiunilor, ipotecilor și a altor împrumuturi pe termen scurt sau lung;
- rambursările în numerar ale sumelor împrumutate;
- plățile în numerar efectuate de locatar pentru reducerea datoriei existente aferente unui contract de leasing financiar.

O singură tranzacție poate include fluxuri de trezorerie din două categorii. De exemplu, cînd rambursarea în numerar a unui împrumut include atît dobînda, cît și capitalul împrumutat, elementul de dobîndă poate fi clasificat drept activitate de exploatare, iar elementul de capital, drept activitate de finanțare. Pentru simplificare însă, putem pune toată rata la finanțare.

Plățile în numerar pentru producerea sau dobîndirea de active deținute în vederea închirierii către alții sînt fluxuri de trezorerie din activități de exploatare. Încasările de numerar din închirierea și vânzarea ulterioară a acestor active sînt, de asemenea, fluxuri de trezorerie din activități de exploatare.

**Veniturile și cheltuielile din diferențe de curs valutar nerealizate** nu sînt fluxuri de trezorerie. Totuși, efectul variației cursului de schimb valutar asupra numerarului și echivalentelor de numerar deținute sau datorate în valută este raportat în situația fluxurilor de trezorerie pentru a asigura corespondența între soldul de trezorerie la începutul exercițiului și soldul de la sfîrșitul exercițiului<sup>2</sup>.

*Sold de trezorerie la sfîrșitul exercițiului = Sold de trezorerie la începutul exercițiului + Flux net de trezorerie +/- Diferențele de curs valutar nerealizate*

Atît **dobînda plătită**, cît și **dobînda și dividendele încasate** pot fi clasificate drept fluxuri de trezorerie din exploatare. Alternativa este prezentarea lor la fluxuri de trezorerie din finanțare (dobînda plătită) și, respectiv, din investiții (dobînda și dividendele încasate). **Dividendele plătite** pot fi clasificate drept fluxuri de trezorerie din finanțare sau de exploatare.

2. Valoarea diferențelor de curs nerealizate este prezentată separat de fluxurile de trezorerie provenite din activități de exploatare, de investiții și de finanțare și include, dacă este cazul, diferențele care ar fi apărut dacă respectivele fluxuri de trezorerie ar fi fost raportate la cursul de schimb de la sfîrșitul perioadei.



Plățile privind impozitul pe profit trebuie prezentate separat și trebuie clasificate drept fluxuri de trezorerie din activități de exploatare, cu excepția situației în care pot fi identificate în mod specific cu activitățile de finanțare și de investiții.

#### 6.1.4. *Variația capitalurilor proprii*

Au obligația de a întocmi această componentă a situațiilor financiare aceleași entități care prezintă și situația fluxurilor de trezorerie.

Modificarea totală a capitalurilor proprii în timpul unei perioade reprezintă, în general, valoarea veniturilor și cheltuielilor, inclusiv câștigurile și pierderile, generate de activitățile entității pe parcursul acelei perioade și regăsite în contul de profit și pierdere, la care se adaugă :

- modificările generate de tranzacții cu acționarii/asociații privind aporturi de capital sau retrageri de capital ;
- elemente care corespund definiției veniturilor și cheltuielilor, dar care se trec direct la capitalul propriu – este cazul reevaluării imobilizărilor corporale.

Tabelul în care se pune variația capitalurilor proprii va include soldurile la începutul perioadei, intrările și ieșirile din cursul perioade (cu o explicație minimă), precum și soldurile finale.

#### 6.1.5. *Notele explicative*

Cifrele furnizate de entități în bilanț, contul de profit și pierdere, fluxuri de trezorerie și variația capitalurilor proprii sînt foarte utile celor care doresc să se informeze. În plus față de datele specifice fiecăreia din aceste componente a situațiilor financiare, firma trebuie să prezinte cu claritate și ori de cît ori este necesar, elemente precum :

- denumirea entității care face raportarea ;
- faptul că situațiile financiare anuale sînt individuale (la nivelul unei persoane juridice) sau consolidate (pentru un grup de întreprinderi) ;
- data închiderii sau perioada la care se referă situațiile financiare anuale<sup>3</sup> ;
- moneda în care sînt întocmite situațiile financiare anuale ;
- exprimarea cifrelor incluse în raportare (de exemplu, lei, mii lei, milioane etc).

Pentru a completa și detalia aceste informații, precum și pentru a preciza cadrul general de raportare, entitățile sînt obligate să prezinte în situațiile financiare și un capitol important numit **note explicative**. Din punctul de vedere al dimensiunilor, este foarte probabil ca notele să ocupe mult mai multe pagini decît celelalte patru componente. OMFP 1802/2014 stabilește că notele explicative trebuie :

- a) să prezinte informații despre reglementările contabile care au stat la baza întocmirii situațiilor financiare anuale și despre politicile contabile folosite ;

3. Conform legii românești a contabilității, exercițiul financiar are 12 luni și poate fi diferit de anul calendaristic.



- b) să ofere informații suplimentare care nu sînt prezentate în bilanț, contul de profit și pierdere și, după caz, în situația modificărilor capitalurilor proprii și/sau situația fluxurilor de numerar, dar care sînt relevante pentru înțelegerea oricăror dintre acestea.

În notele explicative la situațiile financiare, toate entitățile prezintă, în plus față de informațiile cerute conform altor dispoziții ale prezentelor reglementări, detalii referitoare la următoarele :

- a) politicile contabile adoptate, inclusiv : bazele de evaluare aplicate diferitelor elemente ; conformitatea politicilor contabile adoptate cu principiile contabile prevăzute de reglementările naționale ; orice modificări semnificative ale politicilor contabile adoptate ;
- b) dacă imobilizările corporale sînt evaluate la valori reevaluate, atunci este necesar un tabel cu modificările diferenței din reevaluare și regimul lor fiscal, precum și valoarea contabilă care ar fi fost recunoscută în bilanț dacă imobilizările corporale nu ar fi fost reevaluate ;
- c) dacă instrumentele financiare sînt evaluate la valoarea justă, se prezintă ipotezele semnificative care stau la baza modelelor și tehnicilor de evaluare, modificările de valoare contabilizate direct la venituri și la cheltuieli, precum și modificările incluse în rezervele de valoare justă ; pentru fiecare clasă de instrumente financiare derivate, informații despre aria și natura instrumentelor și un tabel care să prezinte mișcările recunoscute direct în capitalurile proprii, în cursul exercițiului financiar ;
- d) valoarea totală a oricăror angajamente financiare, garanții sau active și datorii contingente neincluse în bilanț, indicînd natura și forma oricărei garanții reale care a fost acordată ; separat de acestea, sînt prezentate orice angajamente privind pensiile și entitățile afiliate sau asociate ;
- e) suma avansurilor și creditelor acordate membrilor organelor de administrație, de conducere și de supraveghere, cu indicarea ratelor dobînzii, a principalelor condiții și a oricăror sume restituite, amortizate sau la care s-a renunțat, precum și a angajamentelor asumate în numele acestora sub forma garanțiilor de orice fel, cu indicarea totalului pe fiecare categorie ;
- f) quantumul și natura elementelor individuale de venituri sau de cheltuieli care au o mărime sau o incidență excepțională ;
- g) sumele datorate de entitate care devin exigibile după o perioadă mai mare de cinci ani, precum și valoarea totală a datoriilor entității acoperite cu garanții reale depuse de aceasta, cu indicarea naturii și formei garanțiilor ;
- h) numărul mediu de angajați în cursul exercițiului financiar.

Notele explicative la bilanț și la contul de profit și pierdere respectă ordinea în care sînt prezentate elementele în bilanț și în contul de profit și pierdere. Notele explicative se prezintă sistematic și pentru fiecare element semnificativ din situațiile financiare anuale trebuie să existe informații aferente în notele explicative.

## 6.2. Forma și conținutul componentelor situațiilor financiare anuale – IAS 1

Un set complet de situații financiare este format din următoarele cinci componente :

- un bilanț (o situație a poziției financiare) la finalul perioadei, completat cu cifrele de la sfîrșitul exercițiului precedent ; la aceste două coloane se adaugă cifrele de la începutul



exercițiului precedent, atunci când entitatea aplică retroactiv politici contabile, retratează retrospectiv elementele din situațiile sale financiare sau când reclasifică elemente în situațiile sale financiare ;

- un cont de profit și pierdere și o situație a altor elemente ale rezultatului global pentru perioada raportată, dar și pentru perioada precedentă ;
- o situație a modificării capitalurilor proprii aferentă perioadei curente și celei precedente ;
- o situație a fluxurilor de trezorerie aferentă perioadei curente și perioadei precedente ;
- note care să cuprindă un rezumat al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative.

### 6.2.1. Bilanțul în IFRS

Formulările din versiunea românească a IFRS sînt rezultatul unor traduceri aproape literale. Am preferat noțiunea de *bilanț* celei de *situație a poziției financiare*, deoarece termenul este folosit în mod tradițional în România, dar și pentru că IAS 1 permite explicit folosirea altor denumiri pentru componentele situațiilor financiare.

**Tabelul 6.3.** Opțiuni ale firmelor românești cotate în ce privește formatul bilanțului IFRS  
(sursa : situațiile financiare ale firmelor cotate publicate pe paginile de internet ale firmelor sau pe site-ul BVB)

Anul	Total observații	Format bilanț		Denumirea pasivului	
		Tabel	Listă	Capitaluri proprii și datorii	Pasiv
2012 IFRS	78	69	9	63	6
2013 IFRS	81	75	6	70	5
2014 IFRS	79	76	3	70	6
2015 IFRS	82	77	5	76	6

De altfel, bilanțul oficial impus de ministerul român al finanțelor începînd cu 2001, pentru unele firme, și cu 2003, pentru altele, este în format listă, adică un format în care totalul activului și pasivului nu apar explicit. Ne-am fi putut aștepta ca, la trecerea firmelor românești cotate la IFRS în contabilitatea individuală (în 2012), cele mai multe să păstreze acest format, folosit mai bine de 10 ani. Nu s-a întîmplat așa – majoritatea firmelor românești au ales ca bilanțul IFRS să fie în format tabel, adică activul și pasivul (inclusiv totalurile lor) să fie prezentate distinct (tabelul 6.3). Opțiunea pentru formatul tabel al bilanțului apare și în cazul firmelor care nu aplică IFRS (cele cotate pe RASDAQ pînă pe la începutul lui 2015 și cele care s-au transferat pe AeRo din 2015) – în rapoartele anuale publicate de consiliile de administrație ale acestor firme, adeseori, la partea de informații financiare, bilanțul nu este prezentat în format listă, ci în format tabel, cu totaluri explicite ale activului și pasivului.

O altă opțiune a firmelor românești în virtutea alinierii la IFRS și în lipsa unui termen specific în engleză privește denumirea pasivului : în engleză formularea cea mai recentă este *claims*, apărută în ultima versiune a Cadrului general conceptual și tradusă în românește prin *pretenții față de entitatea raportoare*<sup>4</sup>. În IAS 1 nu se prezintă un termen pentru pasiv,

4. IFRS 2015, partea A, paragraful QC 2, p. A31, CECCAR, București, 2015.



așa că se utilizează expresia consacrată în limba engleză care adună componentele pasivului : *capitaluri proprii și datorii (shareholders equity and liabilities)*. Firmele românești cotate, probabil din teama de a nu greși ori poate dintr-o dorință de a se alinia la practica unor firme din alte țări, au adoptat în majoritate denumirea *capitaluri proprii și datorii* (vezi din nou tabelul 6.3).

Activele și pasivele trebuie prezentate în bilanț făcând distincție între cele curente (circulante) și cele necurente (imobilizate). Dacă prezentarea acestora în ordinea lichidității este mai pertinentă, atunci se reține această din urmă manieră de clasare. Modelul IFRS de clasificare a activelor în curente și imobilizate a fost preluat și de normele românești.

Un **activ** este considerat a fi **circulant** dacă se îndeplinește una din condițiile următoare :

- întreprinderea se așteaptă să-l realizeze, adică să-l vîndă sau să-l consume în cadrul ciclului normal de exploatare<sup>5</sup> al întreprinderii ;
- activul este deținut, în esență, în scopuri de tranzacționare (pentru a fi vîndut) ;
- se așteaptă valorificarea (decontarea) activului în termen de douăsprezece luni de la închiderea perioadei de raportare ;
- activul reprezintă un element de trezorerie sau un echivalent de trezorerie a cărei utilizare nu-i restricționată.

Toate **activele** care nu îndeplinesc nici una din condițiile de mai sus sînt considerate **necurente** sau **imobilizate**.

La rîndul lor, datoriile se împart în curente (pe termen scurt) și necurente (pe termen mediu și lung). O **datorie** este încadrată la **curente** (sau pe termen scurt) dacă îndeplinește una dintre condițiile următoare :

- se așteaptă să fie decontată în cadrul ciclului normal de exploatare al întreprinderii ;
- este deținută în special în scopuri de tranzacționare ;
- se așteaptă ca decontarea să se facă într-o perioadă de cel mult 12 luni de la data închiderii<sup>6</sup> ;
- entitatea nu are un drept necondiționat de a amîna decontarea datoriei dincolo de 12 luni de la data închiderii perioadei de raportare.

Toate celelalte **datorii** sînt **necurente** sau **pe termen lung**.

Unele contracte de împrumut pe termen lung cuprind clauze prin care datoria poate deveni rambursabilă imediat dacă anumite criterii privind situația financiară a debitorului nu mai sînt considerate satisfăcătoare de către creditor. În aceste condiții, datoria respectivă este lăsată la datorii pe termen lung doar atunci cînd creditorul a fost de acord pînă la finalul perioadei de raportare să ofere o perioadă de grație care să se încheie la cel

5. Ciclul de exploatare al unei întreprinderi desemnează perioada dintre cumpărarea materiilor prime care intră în procesul de producție și momentul realizării lor sub formă de trezorerie sau de echivalente de trezorerie (cumpărare – producție – vînzare – încasare creanțe). Atunci cînd ciclul de exploatare nu este clar identificabil, se presupune că are durata de 12 luni.

6. Datoriile financiare sînt clasificate la datorii curente, atunci cînd au scadența în următoarele 12 luni, chiar dacă : termenul inițial a fost pentru o perioadă mai mare de 12 luni și dacă este încheiat un acord de refinanțare sau de reeșalonare a plăților pe termen lung după perioada de raportare și înainte de autorizarea publicării situațiilor financiare.



puțin douăsprezece luni după perioada de raportare, în cadrul căreia entitatea poate rec-tifica încălcarea și în timpul căreia creditorul nu poate cere plata imediată.

IAS 1 nu impune o schemă standard de bilanț, stabilind doar o listă minimă cu ele-mentele care trebuie să apară distinct într-o astfel de situație :

- a) imobilizări corporale ;
- b) investiții imobiliare ;
- c) imobilizări necorporale ;
- d) active financiare (cu excepția creanțelor clienți și a altor creanțe, a elementelor de trezorerie și de echivalente de trezorerie și a participațiilor contabilizate prin punere în echivalență) ;
- e) titluri puse în echivalență ;
- f) active biologice ;
- g) stocuri ;
- h) creanțe comerciale și asimilate ;
- i) elemente de trezorerie și de echivalente de trezorerie ;
- j) totalul activelor clasificate drept deținute în vederea vânzării și al activelor incluse în grupurile de cedare clasificate drept deținute în vederea vânzării, în conformitate cu IFRS 5 ;
- k) datorii comerciale și asimilate ;
- l) provizioane ;
- m) datorii financiare (cu excepția celor comerciale și asimilate, precum și a provizioane-lor) ;
- n) datorii și creanțe privind impozitul curent ;
- o) datorii și creanțe de impozit amânat (întotdeauna la necurente) ;
- p) datoriile aferente activităților destinate cedării ;
- q) interese minoritare (care nu controlează), prezentate în cadrul capitalurilor proprii ;
- r) capital social și rezerve atribuibile acționarilor societății-mamă.

În bilanț pot apărea posturi și/sau rubrici suplimentare ori totaluri intermediare, dacă acest lucru este impus de alt IFRS sau dacă o astfel de prezentare este necesară pentru a da o imagine fidelă a situației financiare a întreprinderii<sup>7</sup>. Astfel, adeseori, fondul comer-cial (dacă este semnificativ) apare adeseori pe un rând distinct, separat de celelalte imo-bilizări necorporale.

Prezentarea distinctă este cu atât mai importantă cu cât pentru unele active sau datorii se rețin reguli diferite de evaluare. Acest lucru lasă să se înțeleagă că și funcțiile lor în întreprindere sînt diferite. De exemplu, clădirile unei firme pot apărea la imobilizări corporale, dar, dacă sînt deținute în vederea închirierii, ar putea să reprezinte investiții imobiliare, ceea ce face ca evaluarea lor să fie diferită. În acest caz, prezentarea distinctă este de dorit în scopul unei mai bune înțelegeri a situației financiare a întreprinderii.

IAS 1 nu prescrie nici o formă sau vreo ordine în care să apară elementele de bilanț<sup>8</sup>.

Întreprinderea trebuie să prezinte fie în bilanț, fie în anexe, subdivizări complementare ale posturilor enumerate mai sus, clasificate de o manieră care să reflecte specificul activității întreprinderii. În ceea ce privește creanțele și datoriile, trebuie prezentate distinct

7. De exemplu, atunci cînd mărimea, natura sau importanța unui element justifică o prezentare separată.

8. În anexa la IAS 1 există modele neobligatorii de situații financiare, prezentate cu titlu de exemplificare.



sumele de plătit sau de încasat de la celelalte componente ale grupului sau de la alte părți afiliate. Nivelul de detaliere depinde de dispozițiile IAS/IFRS specifice, dar și de natura, importanța și funcția mărimilor în cauză<sup>9</sup>. În același timp, în anexă sau chiar în bilanț trebuie să se furnizeze informații precum :

- numărul de acțiuni autorizate din fiecare tip de acțiuni emise, numărul de acțiuni emise și nevărsate integral ;
- valoarea nominală a acțiunilor sau faptul că acțiunile nu au valori nominale ;
- o situație a evoluției numărului de acțiuni între începutul și sfârșitul perioadei ;
- drepturile, privilegiile și restricțiile specifice fiecărei categorii de acțiuni, inclusiv restricțiile cu privire la repartizarea de dividende ;
- o descriere a naturii și obiectului fiecărei categorii de rezerve ;
- valoarea dividendelor care au fost propuse sau declarate după data de închidere a exercițiului, dar înainte de autorizarea publicării situațiilor financiare ;
- valoarea dividendelor preferențiale cumulative necontabilizate.

### 6.2.2. Contul de rezultate în IFRS

Situația rezultatului global din IFRS diferă de contul de profit și pierdere conform cu reglementările naționale mai ales prin aceea că include și *alte elemente ale rezultatului global*, pe lângă veniturile și cheltuielile clasice. De asemenea, diferențe pot apărea și la modul de clasificare a cheltuielilor : după natură sau după destinație în IFRS, în timp ce în normele naționale este obligatorie prezentarea după natură. Astfel, entitățile care aplică IFRS pot prezenta o situație unică a profitului sau pierderii și a altor elemente ale rezultatului global, cu secțiuni distincte pentru veniturile și cheltuielile obișnuite, pe de o parte, și pentru alte elemente ale rezultatului global, pe de altă parte (tabelul 6.4). Cele două secțiuni trebuie prezentate împreună, secțiunea de venituri și cheltuieli fiind urmată imediat de secțiunea de alte elemente ale rezultatului global. Ca alternativă, entitățile pot prezenta secțiunea venituri și cheltuieli la care se adaugă alt document distinct – rezultatul global (tabelul 6.5).

**Tabelul 6.4.** *Format de principiu al unei situații a rezultatelor care include și alte elemente ale rezultatului global (cheltuieli după natură)*

<i>Elementul</i>	<i>Nota*</i>	<i>Exercițiul curent</i>	<i>Exercițiul precedent</i>
1. Venituri din vânzări			
2. Alte venituri de exploatare			
3. Venituri din producția stocată			

#### 9. De exemplu :

- imobilizările corporale se detaliază așa cum impune IAS 16 ;
- creanțele pot apărea astfel : clienți, creanțe față de alte componente ale grupului, creanțe față de alte părți afiliate, avansuri plătite, alte creanțe ;
- stocurile pot fi clasificate în : mărfuri, materiale consumabile, materii prime, producție în curs și produse ;
- la provizioane trebuie făcută distincția între cele pentru avantaje acordate personalului și celelalte ;
- la capitaluri proprii trebuie să apară separat capitalul vărsat, cel nevărsat, primele de emisiune și rezervele.



4. Venituri din producția de imobilizări
5. Cheltuieli cu materii prime și materiale consumabile
6. Cheltuieli salariale
7. Cheltuieli cu amortizarea și deprecierea
8. Alte cheltuieli de exploatare
9. <b>Rezultat de exploatare</b> (rd.1 + rd.2 + rd.3 + rd.4 - rd.5 - rd.6 - rd.7 - rd.8)
10. Venituri/(cheltuieli) financiare nete**
11. <b>Profit brut</b> (rd.9 + rd.10)
12. (Cheltuieli)/Venituri din impozitul pe profit curent și amânat
13. <b>Rezultat net</b> (rd.11 - rd.12)
<b>Alte elemente ale rezultatului global</b>
14. Câștiguri/(Pierderi) din reevaluarea imobilizărilor
15. Impozit pe profit aferent reevaluării imobilizărilor
16. Câștiguri/(Pierderi) din actualizarea beneficiilor de pensionare
17. Impozit aferent actualizării beneficiilor de pensionare
18. Alte elemente ale rezultatului global, net de impozit
19. <b>Total alte elemente ale rezultatului global</b> (rd.14 + / - ... + / - rd.18)
20. <b>Rezultat global al exercițiului</b> (rd.13 + rd.19)
21. Rezultat de bază pe acțiune
22. Rezultat diluat pe acțiune

\* Pe această coloană apare numărul notei explicative, în care se dau detalii despre fiecare din rîndurile semnificative de venituri sau cheltuieli.

\*\* În situațiile financiare IFRS, sumele care cad în algoritmi de calcul ai unor indicatori apar adeseori cu semnul minus sau între paranteze, pentru a evita orice dubiu în ce privește sensul lor: astfel, veniturile sînt cu plus (doar veniturile din producția stocată pot apărea și cu minus), impozitul pe profit poate fi cheltuială netă (caz în care apare între paranteze) sau venit net (caz în care apare cu plus). Pentru componentele altor elemente ale rezultatului global, semnul este foarte important pentru că nu este nimic prestabilit în ceea ce privește semnul lor algebric.

În tabelul 6.4, de la rîndul 1 pînă la rîndul 13 apar venituri, cheltuieli și rezultate obișnuite, de genul celor pe care normele românești le înregistrează în clasele 6 și 7. De la rîndul 14 încolo, se prezintă *alte elemente ale rezultatului global*, adică elementele care corespund definiției veniturilor și cheltuielilor<sup>10</sup>, dar care se contabilizează direct la capitalurile proprii, fără să treacă, la recunoașterea inițială, prin clasele 6 și 7. Analizînd situațiile financiare IFRS pe 2014 ale firmelor românești cotate la bursă, am găsit 31 de firme (din 79) care nu au nici un fel de astfel de elemente. Pentru celelalte 48 de firme, am constatat următoarea frecvență a apariției surselor de *alte elemente ale rezultatului global*:

10. Adică sporiri, respectiv reduceri de capitaluri proprii, altele decît contribuțiile/retragerile asociaților.



- reevaluarea imobilizărilor : 33 apariții ;
- câștiguri/pierderi actuariale, planuri de pensii și beneficii ale angajaților : 8 apariții ;
- variațiile valorii unor active financiare disponibile pentru vânzare : 10 apariții.

**Tabelul 6.5. Format de principiu al unei situații a rezultatelor separată de situația rezultatului global (cheltuieli după destinație)**

Situația veniturilor și cheltuielilor				
Elementul	Nota	Exercițiul curent	Exercițiul precedent	
1. Venituri din vânzări				
2. Costul bunurilor și serviciilor vândute				
3. Marja brută (rd. 1 – rd. 2)				
4. Alte venituri de exploatare				
5. Cheltuieli de desfacere (distribuție)				
6. Cheltuieli administrative				
7. Alte cheltuieli de exploatare				
8. <b>Rezultat de exploatare</b> (rd. 3 + rd. 4 – rd. 5 – rd. 6 – rd. 7)				
9. Venituri/(Cheltuieli) financiare nete				
10. <b>Profit brut</b> (rd. 8 + rd. 9)				
11. (Cheltuieli)/Venituri din impozitul pe profit curent și amânat				
12. <b>Rezultat net al exercițiului</b> (rd. 10 – rd. 11)				
<b>Situația rezultatului global</b>				
1. Rezultatul net al exercițiului (rd. 12 din situația precedentă)				
2. Reevaluarea imobilizărilor corporale				
3. Impozit aferent reevaluării imobilizărilor				
4. Câștiguri/(Pierderi) din actualizarea beneficiilor de pensionare				
5. Impozit aferent actualizării beneficiilor de pensionare				
6. Alte elemente ale rezultatului global, net de impozit				
7. <b>Total alte elemente ale rezultatului global</b> (rd. 2 +/-... +/- rd. 6)				
8. <b>Rezultat global al exercițiului</b> (rd. 1 + rd. 7)				
9. Rezultat de bază pe acțiune				
10. Rezultat diluat pe acțiune				

Lista minimă a posturilor pe care IAS 1 stabilește că trebuie să apară în contul de profit și pierdere cuprinde :

- veniturile din activitățile curente, cu prezentarea separată a veniturilor din dobânzi calculate folosind metoda dobânzii efective ;
- câștiguri sau pierderi din derecunoașterea activelor financiare evaluate la costul amortizat ;
- costurile finanțării ;
- câștiguri sau pierderi din variațiile valorii juste ale unor active financiare ;
- cota parte din rezultatul întreprinderilor asociate sau a co-întreprinderilor puse în echivalență ;



- o informație de sinteză privind profitul sau pierderea din activitățile întrerupte (abandonate);
- cheltuielile cu impozitul pe profit.

La acestea se adaugă și elemente pe care le impun alte standarde (de exemplu, repartizarea rezultatului net între grup și interesele minoritare).

În contul de rezultate, elementele minime obligatorii trebuie completate cu posturi sau rubrici suplimentare, atunci când acest lucru este necesar pentru explicarea performanțelor firmei.

Clasificarea cheltuielilor în contul de rezultate se face fie **după natura lor**, fie **după destinație**. În cazul clasificării după natură (de exemplu, cheltuieli cu materiile prime, cu salariile, cu amortizările, cheltuieli de transport, de publicitate etc.), dacă și contabilitatea curentă se ține cu clasificarea cheltuielilor după natură, atunci modelul este simplu de aplicat într-un mare număr de întreprinderi mici pentru că nu impune nici o repartizare a cheltuielilor de exploatare între diferitele funcții ale întreprinderii. Un model simplu de clasificare a cheltuielilor după natură se poate prezenta astfel :

- venituri din activități curente ;
- alte venituri ;
- variația stocurilor de produse și de producție în curs ;
- cheltuieli cu materiile prime și cu materialele ;
- cheltuieli cu beneficiile angajaților ;
- amortizări și alte deprecieri ;
- alte cheltuieli ;
- rezultat.

Indiferent de locul rezervat variației stocurilor și de numele sub care se prezintă, prezentarea acestei mărimi trebuie să se facă de așa manieră încât să nu lase să se înțeleagă că ar fi vorba de un venit, în sensul definiției date de Cadrul general.

**Clasificarea cheltuielilor după destinația lor** mai este numită și *metoda costului de vânzare*. Ea constă în analiza cheltuielilor după locul lor sau după funcția lor în costul vânzărilor sau în activitățile comerciale sau administrative. Această manieră de prezentare oferă adeseori utilizatorilor informații mai relevante decât clasificarea după natură. Dezavantajul ei constă în aceea că repartizarea cheltuielilor pe funcții poate fi arbitrară și implică o parte importantă de raționament profesional. Un exemplu de clasificare a cheltuielilor după destinație se poate prezenta astfel :

- venituri din activitățile curente ;
- costul vânzărilor ;
- marja brută ;
- alte venituri ;
- costuri de desfacere ;
- cheltuieli administrative ;
- alte cheltuieli ;
- rezultat.

Așa cum am arătat deja, întreprinderile care optează pentru clasificarea cheltuielilor după destinație trebuie să prezinte în anexe informații suplimentare despre natura cheltuielilor respective, punând în evidență inclusiv cheltuielile cu salariile și cele cu amortizarea.



Această prezentare suplimentară a cheltuielilor după natură este necesară pentru că aceste informații ajută la estimarea fluxurilor de trezorerie viitoare. Alegerea metodei de clasificare a cheltuielilor este dependentă de factori istorici, de specificul unor activități ori de tipul de organizare reținut. În orice caz, întreprinderea va alege metoda care permite cea mai fidelă prezentare a performanțelor sale. Întreprinderea are obligația de a arăta, fie în contul de rezultate, fie în anexe, valoarea dividendului pe acțiune propus sau aprobat pentru exercițiul la care se referă situațiile financiare.

### 6.2.3. Elemente generale de prezentat în situațiile financiare

Conform IAS 1, unele informații obținute de o întreprindere în urma aplicării IFRS trebuie prezentate în corpul situațiilor financiare, în timp ce alte informații se regăsesc în anexe.

Situațiile financiare trebuie să fie identificate cu claritate și trebuie să se distingă net de alte informații care se regăsesc în raportul anual. Acest lucru este necesar deoarece IFRS nu se aplică decât situațiilor financiare. Utilizatorii trebuie să fie în măsură să separe informațiile conforme IFRS de celelalte informații care le pot fi utile, dar care nu au de-a face cu IFRS.

În același timp, fiecare componentă a situațiilor financiare trebuie să poată fi identificată cu ușurință. În plus, fiecare din informațiile de mai jos trebuie să apară distinct și chiar să apară de mai multe ori, dacă acest lucru este necesar pentru buna înțelegere a situațiilor financiare :

- denumirea sau orice alt mod de identificare a întreprinderii raportoare ;
- faptul că situațiile financiare sînt individuale sau consolidate ;
- data de închidere a exercițiului ori durata exercițiului la care se referă situațiile financiare ;
- moneda în care se exprimă situațiile financiare ;
- nivelul de precizie reținut pentru prezentarea cifrelor (de exemplu : în mil. euro, în mii euro etc.).

Aceste dispoziții sînt satisfăcute, de regulă, prin prezentarea pe fiecare pagină a situațiilor financiare, a titlului paginii și a denumirii fiecărei coloane.

Situațiile financiare trebuie prezentate cel puțin o dată pe an. Atunci cînd, în mod excepțional, o întreprindere modifică data de închidere<sup>11</sup> și prezintă situații financiare anuale pentru o perioadă mai lungă sau mai scurtă de un an, în anexă trebuie arătată care este durata exactă a exercițiului, precum și următoarele alte informații :

- motivul reținerii unei durate diferite a exercițiului de la un an la altul ;
- faptul că cifrele din contul de profit și pierdere, din variația capitalurilor proprii și din situația variației capitalurilor proprii nu sînt comparabile.

În mod normal, situațiile financiare sînt întocmite astfel încît să acopere un exercițiu de un an. Totuși, unele întreprinderi preferă, din motive practice, să rețină, de exemplu, exerciții de cîte 52 de săptămîni. IAS 1 nu interzice această practică, deoarece este foarte probabil ca astfel de situații financiare să nu difere semnificativ de cele întocmite pentru un an.

11. De exemplu, atunci cînd firma este preluată de altă întreprindere care a reținut date diferite de închidere.



Utilitatea situațiilor financiare scade dacă acestea nu pot fi puse la dispoziția utilizatorilor într-o perioadă de timp rezonabilă, care începe la data închiderii exercițiului. Complexitatea activității întreprinderii sau alți factori nu reprezintă motive suficiente pentru a nu comunica situațiile financiare în timp util. Sînt numeroase situațiile în care autoritățile stabilesc date limită pentru publicarea situațiilor financiare.

#### 6.2.4. *Variația capitalurilor proprii*

În această componentă distinctă a situațiilor financiare, întreprinderea trebuie să prezinte :

- rezultatul global total aferent perioadei, cu separarea pe interese minoritare și partea acționarilor societății-mamă ;
- efectul cumulat al schimbărilor de metode contabile și al corectării erorilor, pentru fiecare componentă a capitalurilor proprii ;
- reconcilierea, pentru fiecare structură de capitaluri proprii, între soldul inițial și soldul final (se prezintă sporirile și reducerile), cu identificarea separată a modificărilor generate de profit sau pierdere ; alte elemente ale rezultatului global ; tranzacții cu proprietarii, în calitate lor de proprietari (aporturi și retrageri de capitaluri, inclusiv dividende).

De asemenea, întreprinderea trebuie să prezinte, tot în această situație sau în anexe, următoarele :

- tranzacțiile cu proprietarii privind capitalurile, inclusiv distribuirile de dividende ; soldul rezultatului reportat la începutul exercițiului și la sfîrșitul acestuia, precum și mișcările din cursul perioadei ;
- o situație a evoluției între începutul și sfîrșitul exercițiului a fiecărei componente a capitalurilor proprii, cu prezentarea separată a fiecărei mișcări.

Această componentă a situațiilor financiare este necesară deoarece se consideră că variația capitalurilor proprii reprezintă creșterea sau descreșterea activului net în cursul exercițiului, în conformitate cu principiile de evaluare reținute pentru întocmirea situațiilor financiare. Dacă lăsăm deoparte variațiile apărute ca urmare a tranzacțiilor cu proprietarii (aporturi de capital și distribuii de dividende), variația globală a capitalurilor proprii reprezintă **rezultatul economic (global)** generat de activitățile întreprinderii în cursul exercițiului. Utilitatea situației variației capitalurilor proprii este dată și de faptul că există IFRS-uri care impun ca unele profituri și pierderi să fie contabilizate direct la capitalurile proprii.

#### 6.2.5. *Cazul particular al situației fluxurilor de trezorerie – IAS 7*

Prin **trezorerie** (numerar) se înțeleg banii în casă și banii la bancă în conturi la vedere. **Echivalentele de trezorerie** (echivalente de numerar) reprezintă plasamente pe termen scurt, foarte lichide, care pot fi transformate ușor în bani, în sume cunoscute și pentru care riscul de schimbare a valorii este neglijabil. Aceste echivalente de numerar sînt deținute mai degrabă pentru a face față unor angajamente de trezorerie pe termen scurt, decît pentru alte scopuri. Un plasament nu va fi considerat, de regulă, ca echivalent de trezorerie decît dacă, de exemplu, are o scadență mai mică sau egală cu trei luni, începînd



cu data achiziției. În general, investițiile în acțiuni sînt excluse din categoria echivalentelor de trezorerie.

La rîndul lor, fluxurile de trezorerie sînt date de intrările și ieșirile de elemente de trezorerie sau de echivalente de trezorerie. Fluxurile de trezorerie exclud mișcările între elementele care constituie numerar sau echivalente de numerar. În acest context, chiar dacă, de exemplu, creditele luate de la bănci sînt, în general, considerate ca activități de finanțare, în unele țări descoperirea de cont curent rambursabilă la vedere face parte integrantă din gestiunea trezoreriei întreprinderii, caz în care intră în categoria numerarului și a echivalentelor de numerar, adică nu se regăsește în situația fluxurilor de trezorerie.

Informațiile cu privire la fluxurile de trezorerie ale unei întreprinderi sînt de folos utilizatorilor deoarece ele permit aprecierea capacității întreprinderii de a genera bani efectivi, precum și a nevoilor de trezorerie ale acesteia. În același timp, este necesar să se poată evalua care sînt scadențele la care se va genera trezorerie sau la care vor ieși bani din întreprindere, precum și gradul de certitudine al realizării acestor fluxuri.

Situația fluxurilor de trezorerie permite, dacă este utilizată împreună cu celelalte componente ale situațiilor financiare anuale, evaluarea modificărilor activului net al întreprinderii, a structurii sale financiare (inclusiv lichiditatea și solvabilitatea), precum și a capacității sale de a modifica fluxurile (mărimea, sensul și scadențele acestora) în vederea adaptării la noile condiții și la noile oportunități. În același timp, utilizatorii pot elabora modele care să le permită să judece și să compare fluxurile de trezorerie viitoare ale mai multor întreprinderi. Tot aici se poate menționa că prezentarea fluxurilor de trezorerie îmbunătățește comparabilitatea performanțelor operaționale ale diferitelor întreprinderi, deoarece ele elimină efectele regulilor și tratamentelor contabile pentru evenimente și tranzacții similare, care pot diferi de la o întreprindere la alta. De multe ori, analiștii compară fluxurile de trezorerie cu diverse niveluri ale rezultatului (de exploatare, net) și consideră diferența drept un indicator care măsoară gradul de manipulare a rezultatului.

Fluxurile de trezorerie generate de activitatea entității sînt clasificate în trei categorii :

- fluxuri de trezorerie din activități de exploatare ;
- fluxuri de trezorerie din activități de investiții ;
- fluxuri de trezorerie din activități de finanțare.

Prezentarea separată a acestor fluxuri permite evaluarea efectelor fiecăreia din activități asupra situației financiare a întreprinderii, precum și stabilirea relațiilor care pot apărea între activități. În general, noțiunile din IAS 7 au fost copiate, prin simplificare, în OMFP 1802/2014 – prezentările de la subcapitolul 6.1.3 rămîn valabile și aici.

Este preferabil ca entitățile să prezinte toate cele trei categorii de fluxuri de trezorerie după metoda directă, adică să pună în evidență explicit încasările brute pe proveniențe și plățile brute pe destinații. IAS 7 încurajează folosirea acestei metode în toate situațiile. În realitate, fluxurile de investiții și cele de finanțare se prezintă mereu după metoda directă, adică găsim în situația fluxurilor, de exemplu :

- pentru fluxurile de investiții :
- plăți pentru dobîndirea de imobilizări corporale, necorporale și financiare ;
- plăți din împrumuturi acordate ;
- încasări din vînzarea de imobilizări ;
- încasări din recuperarea de împrumuturi acordate ;



- pentru fluxurile de finanțare :
- încasări din aporturi ale acționarilor/asociaților ;
- încasări din credite și alte împrumuturi primite ;
- rambursări de credite și alte împrumuturi ;
- plăți către asociați și acționari, în calitatea lor de proprietari.

Dacă fluxurile de exploatare se prezintă și ele tot după metoda directă, atunci avem :

- încasări din vânzarea de bunuri și servicii ;
- încasări de avansuri de la clienți ;
- încasări din impozite de recuperat ;
- plăți la furnizorii de bunuri și servicii curente (nu intră aici furnizorii de imobilizări) ;
- plăți de impozite și taxe ;
- plăți de salarii și de contribuții specifice.

Informațiile pentru aplicarea metodei directe pot veni din rulajele conturilor de trezorerie (în general, casa și banca): la fiecare tranzacție este foarte ușor să adăugăm un semn care să semnifice tipul de flux (exploatare, investiții, finanțare) sau să arate că tranzacția nu reprezintă flux de trezorerie (de exemplu, transferurile între conturi de trezorerie). Acest gen de raționament este poate fi valabil în cazul întocmirii situației fluxurilor pentru o entitate individuală<sup>12</sup>.

Marile firme cotate la burse de valori întocmesc, de regulă, situații financiare (inclusiv a fluxurilor de trezorerie) la nivelul grupului, care poate cuprinde mai multe filiale repartizate în toată lumea. În aceste din urmă condiții, aplicarea metodei directe este dificilă, dacă nu chiar imposibilă, iar marea majoritate a grupurilor care aplică norme contabile dintre cele mai diverse folosesc **metoda indirectă pentru prezentarea fluxurilor de exploatare**. Conform **metodei indirecte**, fluxurile de trezorerie provenite din activitățile de exploatare se determină prin ajustarea rezultatului brut pentru a ține cont de :

- veniturile și cheltuielile fără efect asupra trezoreriei, cum ar fi amortizările, provizioanele, impozitele amânate, câștigurile sau pierderile latente, beneficiile nedistribuite ale întreprinderilor asociate, interesele minoritare, veniturile din subvenții pentru investiții, unele diferențe de curs valutar ;
- veniturile și cheltuielile care, din punctul de vedere al fluxurilor, nu țin de activitatea de exploatare : cele privind cedarea activelor, uneori cele privind dobânzile ;
- variațiile din cursul perioadei ale stocurilor, ale creanțelor cheltuielilor în avans, ale datoriilor și veniturilor în avans de exploatare.

În situația fluxurilor de trezorerie, întreprinderea trebuie să prezinte separat principalele categorii de intrări și ieșiri de bani, cu excepția fluxurilor care pot fi prezentate ca o sumă netă. În această din urmă categorie pot fi incluse :

- plățile și încasările în numerar efectuate în numele clienților, atunci când fluxurile de trezorerie reflectă mai degrabă activitățile clientului decât cele ale entității ;

12. IAS 7 propune și o alternativă în aplicarea metodei directe : prin ajustarea vânzărilor, a costului vânzărilor și a altor elemente ale contului de rezultat pentru a ține seama de variațiile din cursul perioadei ale stocurilor, creanțelor și datoriilor de exploatare, de alte elemente fără efect asupra trezoreriei și de alte elemente pentru care efectul asupra trezoreriei constă în fluxuri de investiții sau de finanțare.



- plățile și încasările în numerar pentru elementele cu rulaj rapid, sume mari și scadența scurtă.

În cazul aplicării metodei indirecte de prezentare a fluxurilor de trezorerie de exploatare, ajustarea rezultatului brut se face deci prin eliminarea unor venituri și cheltuieli și prin ajustarea variației unor active și datorii. Avînd în vedere formula de calcul a rezultatului exercițiului ( $\text{Rezultat} = \text{Venituri} - \text{Cheltuieli}$ ), eliminarea unui venit se face punîndu-l în situația fluxurilor cu semnul minus, în timp ce eliminarea unei cheltuieli se face adăugînd-o (apare cu semnul plus). În ceea ce privește activele și datoriile de exploatare, ne bazăm pe faptul că debitul și creditul au semne algebrice opuse, la fel și activul cu pasivul. Variația lor se ia în considerare astfel :

- o scădere de activ de exploatare ( $\text{sold final} < \text{sold inițial}$ ) are ca efect o creștere a fluxului de trezorerie ; este suficient să ne imaginăm situația creanțelor de exploatare : o creanță este mai mică la sfîrșitul anului decît la început pentru că s-a încasat, adică a contribuit la creșterea fluxului de trezorerie ;
- prin comparație, o creștere de activ de exploatare înseamnă o scădere a trezoreriei de exploatare ;
- o scăderea de datorie de exploatare înseamnă o plată, deci efectul va fi scăderea fluxului de trezorerie ;
- dimpotrivă, o creștere a datoriei de exploatare duce la o creștere a fluxului de trezorerie.

Confirmarea acestor reguli se regăsește în toate situațiile fluxurilor raportate de firmele care folosesc metoda indirectă.

### 6.2.6. Notele explicative în IFRS

Notele (sau anexele), în calitatea lor de componente ale situațiilor financiare, cuprind descrieri narrative sau analize mai detaliate ale informațiilor apărute în bilanț, în situația rezultatelor, în variația capitalurilor proprii și în situația fluxurilor de trezorerie, precum și informații suplimentare, cum ar fi drepturile și angajamentele eventuale. Ele cuprind, de asemenea, informațiile pe care le impun sau pe care le sugerează celelalte IFRS, precum și orice altă informație necesară pentru a asigura reprezentarea fidelă.

Astfel, rolul anexelor (politici contabile și note explicative) este de a :

- prezenta informații cu privire la referențialul reținut pentru întocmirea situațiilor financiare și la metodele contabile specifice alese și aplicate tranzacțiilor și evenimentelor importante ;
- indica informațiile impuse de IAS/IFRS și care nu apar în altă parte ;
- furniza informații suplimentare care nu sînt prezentate în altă parte, dar care sînt necesare la asigurarea unei imagini fidele.

Anexele trebuie să facă obiectul unei prezentări sistematice. Astfel, la fiecare poziție de activ, pasiv, venit, cheltuială sau flux de trezorerie apare o trimitere explicită la notele explicative.

Pentru ca utilizatorii să poată înțelege mai ușor situațiile financiare și pentru a le putea compara cu situațiile altor întreprinderi, anexele trebuie prezentate, în mod normal, în următoarea ordine :



- o declarație de conformitate cu IAS/IFRS ;
- un rezumat al regulilor de evaluare și a metodelor contabile semnificative aplicate ;
- informații suplimentare cu privire la elementele din structura celorlalte componente ale situațiilor financiare, cu respectarea ordinii de apariție a fiecărui post și a fiecărei componente ;
- alte informații, printre care :
  - angajamente și drepturi eventuale ;
  - informații nefinanciare, cum ar fi procedurile de gestionare a riscurilor.

În anumite situații, poate fi necesară o modificare a ordinii în care sînt tratate elementele specifice din anexe. Se exemplu, informațiile cu privire la ratele dobînzilor și la ajustările valorilor juste pot fi grupate cu informațiile despre scadențele instrumentelor financiare, deși primele se referă la CPP, iar cele din urmă la bilanț.

Informațiile cu privire la referențialul contabil reținut și la metodele contabile folosite pot fi prezentate ca o componentă distinctă a situațiilor financiare – *politici contabile*.

În afară de metodele contabile specifice utilizate în situațiile financiare, este important ca utilizatorii să fie informați cu privire la bazele de evaluare reținute (cost istoric, cost actual, valoare realizabilă, valoare justă sau valoare actualizată). Atunci cînd se utilizează mai multe baze de evaluare (de exemplu, cînd unele imobilizări sînt reevaluate), este suficient să se indice categoriile de active și de datorii cărora li se aplică fiecare bază de evaluare reținută.

Pentru a decide dacă trebuie să indice sau nu o metodă contabilă specifică, conducerea trebui să aprecieze dacă informația respectivă ajută utilizatorii să înțeleagă mai bine maniera în care sînt reflectate tranzacțiile și evenimentele și în care se comunică situația financiară. Metodele contabile a căror prezentare poate fi avută în vedere de către o întreprindere sînt cele referitoare la (lista nu este limitativă) :

- contabilizarea veniturilor din activitățile curente ;
- principiile de consolidare, inclusiv a filialelor sau co-întreprinderilor străine ;
- combinările de întreprinderi ;
- co-întreprinderi ;
- contabilizarea și amortizare imobilizărilor corporale și a celor necorporale ;
- includerea sau nu în valoarea activelor a costurilor îndatorării sau a altor cheltuieli ;
- contractele de construcții ;
- investițiile imobiliare ;
- instrumentele financiare și plasamentele ;
- contractele de leasing ;
- cheltuielile de cercetare și dezvoltare ;
- stocurile ;
- impozitele, inclusiv impozitele amîinate ;
- provizioanele ;
- costurile avantajelor acordate personalului ;
- conversia din alte devize și operațiunile de acoperire a riscurilor ;
- definirea sectoarelor de activitate și a sectoarelor geografice, precum și regulile de repartizare a costurilor între sectoare ;
- definirea trezoreriei și a echivalentelor de trezorerie ;
- contabilitatea de inflație ;
- subvențiile publice.



Alte IFRS impun în mod explicit prezentarea unor metode contabile diferite, folosite în diverse domenii.

Fiecare întreprindere își cunoaște activitatea și este în măsură să își dea seama care sînt metodele pe care utilizatorii le vor prezentate în anexe. De exemplu, ne așteptăm ca orice întreprindere să indice maniera de contabilizare a impozitului pe profit, inclusiv a impozitelor amînate și a creanțelor de impozit. De asemenea, atunci cînd o întreprindere își desfășoară o bună parte a activității în străinătate sau are un volum important de tranzacții în devize, este de așteptat să indice metoda de contabilizare a diferențelor de curs valutar, precum și metodele folosite pentru acoperirea riscului de curs valutar. În situațiile financiare consolidate, este indicată metoda folosită pentru stabilirea fondului comercial și a intereselor minoritare.

Prezentarea unei metode contabile poate fi importantă chiar dacă valorile aferente exercițiului curent și exercițiilor anterioare nu sînt semnificative.

De asemenea, este important să se prezinte metodele contabile care nu se regăsesc în IFRS, dar reținute și aplicate de către întreprindere.

Entitățile trebuie să prezinte și informații privind ipotezele formulate în ceea ce privește viitorul și alte surse importante ale incertitudinii estimărilor la finalul perioadei de raportare, care prezintă un risc semnificativ de a provoca o ajustare importantă a valorilor contabile ale activelor și datoriilor în următorul exercițiu financiar.

Întreprinderea mai trebuie să ofere și informațiile următoare, dacă nu au fost prezentate în altă parte :

- adresa și forma juridică a întreprinderii, țara în care este înregistrată și adresa sediului social (sau a sediului principal, dacă apar diferențe) ;
- o descriere a naturii operațiunilor întreprinderii și a principalelor activități ale acesteia ;
- numele societății-mamă și a celui al societății consolidante din grup ;
- numărul angajaților la sfîrșitul exercițiului și efectivul mediu din cursul exercițiului.

### 6.3. Situațiile financiare interimare – IAS 34

IAS 34 *Raportarea financiară interimară* încurajează entitățile ale căror titluri de valoare sînt tranzacționate pe o piață financiară să publice rapoarte financiare interimare. Aceste situații financiare trebuie întocmite pentru o perioadă de cel mult șase luni de la încheierea exercițiului precedent și este necesară publicarea lor, cel tîrziu în 60 de zile de la data aleasă pentru raportare. **Perioada interimară** reprezintă o perioadă de raportare mai scurtă decît durata exercițiului.

Scopul raportării interimare este de a actualiza informațiile apărute în ultimul set de situații financiare anuale ; în consecință, raportul interimar se concentrează asupra noilor activități, evenimente și circumstanțe și nu reia neapărat informațiile raportate anterior. Raportul financiar interimar cuprinde fie un set complet de situații financiare (așa cum se arată în IAS 1), fie un set condensat de situații financiare.

Componentele minime ale unui raport financiar interimar sînt :

- bilanțul simplificat ;
- contul de profit și pierdere simplificat ;
- situația simplificată a variației capitalurilor proprii ;
- situația simplificată a fluxurilor de trezorerie ;
- o selecție de note explicative.



În cazul în care o entitate optează pentru situații financiare simplificate, atunci aceste situații vor cuprinde cel puțin toate totalurile și subtotalurile care au fost incluse în cele mai recente situații financiare anuale publicate. Entitățile trebuie să includă în raportul financiar interimar o explicație a evenimentelor și tranzacțiilor semnificative pentru înțelegerea modificărilor survenite în poziția financiară și performanța entității față de sfârșitul ultimei perioade anuale de raportare.

În notele la situațiile financiare interimare trebuie prezentate cel puțin următoarele informații (dacă sînt semnificative):

- o declarație din care să reiasă normele contabile care au fost respectate la întocmirea raportului interimar;
- explicații cu privire la periodicitatea și ciclicitatea operațiunilor reflectate în situațiile interimare;
- natura și valoarea acelor elemente care afectează activele, datoriile, capitalurile proprii, rezultatul net sau fluxurile de trezorerie și care sînt neobișnuite prin natura, mărimea sau efectele lor;
- natura și mărimea modificărilor în estimările raportate în perioadele interimare precedente, în măsura în care sînt semnificative;
- emisiuni, răscumpărări și rambursări de acțiuni și de titluri de creanță;
- dividende plătite pe categorii de acțiuni;
- informații selective pe segmente de activitate;
- evenimentele semnificative ulterioare sfârșitului perioadei interimare și care nu au apărut în raportul interimar;
- efectul modificărilor survenite în structura entității în perioadă interimară, inclusiv în urma unor combinări de întreprinderi, cedări de filiale și de investiții pe termen lung, restructurări și activități abandonate;
- efectul modificărilor în angajamentele și drepturile eventuale apărute după ultima închidere.

Rapoartele financiare interimare vor include informații supă cum urmează:

- bilanțul la sfârșitul perioadei interimare curente și bilanțul comparativ de la sfârșitul exercițiului financiar imediat precedent;
- contul de profit și pierdere al perioadei interimare curente și contul de profit și pierdere cumulat pentru exercițiul financiar cumulat pînă la zi, împreună cu conturile de profit și pierdere ale perioadelor comparabile din exercițiul imediat precedent;
- situația modificării capitalurilor proprii, cumulat pe exercițiul curent pînă la zi, împreună cu situația aferentă perioadei comparative a exercițiului precedent;
- situația fluxurilor de trezorerie cumulat de la începutul anului pînă la sfârșitul perioadei interimare, împreună cu situația pe perioada comparativă a exercițiului precedent.

Firmele cotate la bursă publică rapoarte interimare la fiecare trimestru (în engleză *quarter* - Q1, Q2...)

În România, conform reglementărilor autorității de supraveghere a pieței financiare românești (regulamentul 1/2006 și legea 297/2004), obligațiile de raportare financiară se concretizează în rapoarte trimestriale, un raport semestrial și unul anual. Firmele cotate trebuie să întocmească un raport trimestrial pentru primul și cel de al treilea trimestru al anului, care va fi pus la dispoziția publicului și va fi transmis autorității de supraveghere și operatorului pieței reglementate, în termen de cel mult 45 de zile de la încheierea perioadei de raportare. Raportul semestrial (care este de fapt raportul pe trimestrul 2)



trebuie să fie pus la dispoziția publicului, în termen de cel mult două luni de la încheierea perioadei de raportare. Societatea admisă la tranzacționare pe o piață reglementată trebuie să pună la dispoziția publicului, în termen de cel mult patru luni de la încheierea exercițiului financiar, situațiile financiare anuale, împreună cu raportul anual, aprobate de adunarea generală a acționarilor. Sintetizând, în condițiile în care toate firmele cotate românești (la sfârșitul lui 2015) au ca dată de închidere 31 decembrie, calendarul de principiu al publicării de date financiare este următorul :

- până la 30 aprilie (4 luni de la sfârșitul anului) se publică situațiile financiare anuale pentru exercițiul precedent ;
- până la 15 mai (45 de zile de la finele trimestrului 1) se publică raportul pe trimestrul 1 ;
- până la 31 august (2 luni de la finele semestrului 1) se publică raportul semestrial ;
- până pe 15 noiembrie (45 de zile de la finele trimestrului 3), se publică raportul pe trimestrul 3.

În realitate, multe firme aleg să publice și date pentru trimestrul 4, chiar dacă acesta coincide cu sfârșitul anului. Aceste date pe trimestrul 4 apar până pe la jumătatea lui februarie (45 de zile de la închidere), ca situații financiare preliminare pe anul precedent.

## 6.4. Politici contabile, estimări contabile, erori contabile

Normele contabile cuprind o serie întreagă de politici contabile, de opțiuni și de posibilități de estimări contabile. Este normal să găsim în aceste norme și detalii privind definițiile acestor noțiuni, precum și regulile de aplicat în cazul schimbării lor. Pentru a nu inventa reguli noi, norma românească (OMFP 1802/2014) preia multe din precizările pe care le găsim în IAS 8 *Politici contabile, modificări de estimări contabile și erori*.

### 6.4.1. Politici contabile

Conform definițiilor din norma contabilă românească, copiate din IAS 8, **politicile contabile reprezintă principiile, bazele, convențiile, regulile și practicile specifice aplicate de o entitate la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare anuale**. Definiția este foarte ambiguă, așa încât OMFP 1802/2014 ne dă și o listă cu exemple de politici contabile pe care le comentăm în tabelul 6.6.

Tabelul 6.6. Exemple de politici contabile în OMFP 1802/2014

Exemplul explicit de politică contabilă din OMFP 1802/2014	Observații
1. Alegerea metodei de amortizare a imobilizărilor	În IFRS, tot ce ține de amortizare (durată, metodă și valoare reziduală) reprezintă estimări contabile. De altfel, și în OMFP 1802/2014, la estimări se exemplifică și prin <i>modulul preconizat de consumare a beneficiilor economice viitoare încorporate în activele amortizabile</i> , ceea ce reprezintă exact metoda de amortizare. Deci metoda de amortizare este și politică, și estimare contabilă...



2. Reevaluarea imobilizărilor corporale sau păstrarea costului istoric al acestora	
3. Înregistrarea, pe perioada în care imobilizările corporale sînt trecute în conservare, a unei cheltuieli cu amortizarea sau a unei cheltuieli corespunzătoare ajustării pentru deprecierea constatată	Acestea reprezintă exemple clare de politici contabile. Aplicarea fiecărei metode în parte duce la cifre contabile diferite.
4. Alegerea metodei de evaluare a stocurilor	
5. Contabilitatea stocurilor prin inventarul permanent sau intermitent	Efectele inventarului intermitent/permanent asupra evaluării stocurilor, respectiv asupra prezentării în situațiile financiare sînt identice, deci încadrarea la politici contabile este mai puțin semnificativă.
Etc.	

Politicile contabile sînt aprobate de administratorul entității și se regăsesc, alături de alte elemente, în manualul de proceduri contabile. Odată alese, politicile contabile trebuie aplicate în mod consecvent, în vederea asigurării comparabilității în timp a informației contabile. Totuși, modificări de politici contabile pot fi determinate de :

- obținerea unor informații credibile și mai relevante ;
- schimbări excepționale intervenite în situația entității sau în contextul economico-financiar în care aceasta își desfășoară activitatea ;
- admiterea la tranzacționare pe o piață reglementată a valorilor mobiliare pe termen scurt ale entității sau retragerea lor de la tranzacționare ;
- schimbarea acționariatului, datorată intrării într-un grup, dacă noile metode asigură furnizarea unor informații mai fidele ;
- fuziuni și divizări efectuate la valori contabile, caz în care se impune armonizarea politicilor contabile ale societății absorbite cu cele ale societății absorbante etc.

Nu se consideră modificări ale politicilor contabile :

- a) aplicarea unei politici contabile pentru tranzacții, alte evenimente sau condiții care diferă, ca fond, de cele care au avut loc anterior ;
- b) aplicarea unei noi politici contabile pentru tranzacții, alte evenimente sau condiții care nu au avut loc anterior sau care au fost ne semnificative.

Efectele modificării politicilor contabile aferente exercițiilor financiare precedente se înregistrează pe seama rezultatului reportat (contul 1173 *Rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile*), dacă efectele modificării pot fi cuantificate. Această contabilizare a schimbării metodei ar trebui să conducă la cifrele la care s-ar fi ajuns dacă noua metodă s-ar fi aplicat dintotdeauna. Efectele modificării politicilor contabile aferente exercițiului financiar curent se contabilizează pe seama conturilor de cheltuieli și venituri ale perioadei. Dacă efectul modificării politicii contabile este imposibil de stabilit pentru perioadele trecute, modificarea politicilor contabile se efectuează pentru perioadele viitoare, începînd cu exercițiul financiar curent și exercițiile financiare următoare celui în care s-a luat decizia modificării politicii contabile.

În cazul modificării unei politici contabile, entitatea trebuie să menționeze în notele explicative natura modificării politicii contabile, precum și motivele pentru care aplicarea



noi politici contabile oferă informații credibile și mai relevante, pentru ca utilizatorii să poată aprecia dacă noua politică contabilă a fost aleasă în mod adecvat, ca și efectul modificării asupra rezultatelor raportate ale perioadei și tendința reală a rezultatelor activității entității. Aplicarea principiului intangibilității interzice modificarea cifrelor contabile publicate pentru exercițiile precedente, chiar dacă noua politică are efecte semnificative.

În IFRS, regulile privind alegerea și modificarea politicilor contabile sînt mai detaliate, dar esența lor este cea preluată în norma românească. Spre deosebire de norma românească, în IFRS nu se aplică principiul intangibilității, deci schimbarea de politică contabilă duce la modificarea cifrelor publicate în exercițiul precedent (la fel ca în cazul corectării erorilor semnificative aferente exercițiilor precedente).

#### 6.4.1.1. Schimbarea metodei de evaluare a stocurilor

Evaluarea stocurilor la consumul lor ori la ieșirea din entitate (și implicit, la închidere) se face prin aplicarea uneia din metodele bine-cunoscute. Dacă firma intră într-un grup, dacă aplică noi norme contabile<sup>13</sup>, dacă se schimbă reglementările aplicabile tuturor firmelor, dacă evoluează sistemul de evidență a stocurilor, atunci poate apărea situația în care să fie necesară trecerea de la o metodă la alta. Este preferabil ca o schimbare de metodă să se efectueze la trecerea de la un exercițiu financiar la altul, mai bine zis, la deschiderea unui exercițiu: soldurile finale ale exercițiului vechi sînt prezentate în situațiile financiare aferente în conformitate cu metoda veche, iar soldurile inițiale ale exercițiului nou se recalculează pentru a fi conforme cu metoda nouă.

Exemplu: Firma românească intră, în exercițiul N, într-un grup care o obligă să-și schimbe metoda de evaluare a materiilor prime din LIFO în FIFO. La sfîrșitul exercițiului N, soldul constatat la materii prime este de 150.000 lei, calculat după metoda LIFO. La inventarierea de la sfîrșitul exercițiului N se identifică și elementele necesare pentru recalcularea soldului final conform cu metoda FIFO, iar rezultatul este o valoare a acestui sold, de 178.000 lei. La începutul exercițiului N+1, se trece efectiv de la LIFO la FIFO. Astfel, soldul inițial al materiilor prime de 150.000 lei (LIFO) este ajustat pentru a ajunge la cifrele FIFO – adăugăm 28.000 lei:

301 Materii prime	=	1173 Rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabil	28.000	28.000
-------------------	---	---	--------	--------

În exercițiul N+1, cu ocazia consumului materiilor prime din stocul inițial, va ajunge pe cheltuieli suma de 178.000 lei.

13. Dintre firmele românești care au aplicat IFRS pentru prima oară în exercițiul 2012, una singură folosea LIFO înainte de IFRS: pentru că IFRS interzic LIFO, firma respectivă a schimbat metoda și a trecut la FIFO în 2012, după care în 2012 a adăugat costul mediu ponderat (pentru categorii diferite de stocuri, probabil), pentru ca în 2014 să declare că folosește FIFO și costul prestabilit.



#### 6.4.1.2. Trecerea de la reevaluarea imobilizărilor la modelul costului

Opțiunea pentru reevaluarea imobilizărilor corporale este una frecventă în cazul firmelor românești. Motivele au fost legate de evoluția prețurilor, de nevoia de a crește capitalurile proprii, de stimulente fiscale diverse. În prezent, multe firme reevaluează doar construcțiile, motivul principal fiind impozitul pe clădiri care se aplică în cote mult mai mari dacă nu a intervenit o reevaluare în ultimii trei ani. Dintre firmele românești cotate pe piața reglementată (și care aplică IFRS în contabilitatea individuală), 80% reevaluau imobilizările corporale (informație din situațiile financiare pe 2014). Dintre acestea, jumătate reevaluau doar clădirile, eventual și terenurile – putem presupune că această opțiune a fost reținută pentru motive legate de impozitele locale pe clădiri. În cazul firmelor cotate la BVB pe segmentul AeRO (aplică normele contabile românești) și pentru care am avut informații financiare 2014 disponibile (271 de firme), am găsit date privind politicile contabile aplicabile imobilizărilor corporale în 181 de cazuri, dintre care 82% reevaluau imobilizări corporale, ceva mai mult de jumătate dintre ele reținând, de asemenea, doar reevaluarea construcțiilor, eventual și a terenurilor.

Opțiunea pentru reevaluare este o modificare de politică contabilă, dacă firma aplica înainte modelul costului. Contabilizarea consecințelor acestei opțiuni este simplă și am prezentat mai sus câteva exemple în acest sens.

Ce se întâmplă însă dacă firma decide să renunțe la reevaluare pentru unele categorii de imobilizări? Este și această renunțare o schimbare de politică contabilă? Răspunsul pe care îl găsim în normele contabile este afirmativ – renunțarea la reevaluare reprezintă o schimbare de politică contabilă și, la prima vedere, ar trebui să-i aplicăm regulile generale privind schimbarea politicilor. Aceasta ar însemna să facem în așa fel încât noua politică (modelul costului) să pară că se aplică dintotdeauna, adică să anulăm retrospectiv efectele reevaluărilor pentru toate exercițiile anterioare pentru care se furnizează date. Acest tratament ar fi dificil de aplicat și, pentru a simplifica lucrurile, norma contabilă românească – OMFP 4160/2015 care completează (și) în acest sens OMFP 1802/2014 – stabilește o excepție de la regula generală. Astfel, entitățile care decid să treacă, în cazul imobilizărilor corporale, de la metoda reevaluării la metoda costului, trebuie să facă în așa fel încât să închidă contul 105 *Rezerve din reevaluare*. Ajustarea sumelor din 105 *Rezerve din reevaluare* se realizează în funcție de modalitatea în care, pe perioada în care a fost efectuată reevaluarea, s-a făcut disponibilizarea diferenței din reevaluare prin transferul ei la 1175 *Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare*, astfel:

- a) entitățile care au optat pentru transferul de la 105 la 1175 pe măsura amortizării imobilizării reevaluate închid contul 105 *Rezerve din reevaluare* pe seama imobilizării căreia îi corespunde rezerva respectivă (105 = 21X);
- b) entitățile care optat pentru calea aparent mai simplă a transferului de la 105 la 1175 la scoaterea din funcțiune a imobilizării reevaluate au o misiune ceva mai complicată, care se îndeplinește în doi pași:
  - transferă mai întâi din 105 la 1175 diferența din reevaluare aferentă amortizării deja contabilizate a imobilizării reevaluate;
  - suma rămasă în 105 se închide prin diminuarea directă a soldului contului de imobilizare implicat (105 = 21X).

Norma contabilă mai precizează că entitățile care decid să treacă de la metoda reevaluării la metoda costului (în cazul imobilizărilor corporale), trebuie să verifice ca aplicarea acestei opțiuni să nu conducă la subevaluarea activelor respective, față de valoarea



care ar fi fost recunoscută în bilanț dacă acele imobilizări corporale nu ar fi fost reevaluate. Din această ultimă precizare putem înțelege că limita minimă pînă la care putem coborî cu valoarea de înregistrare a imobilizării pentru care se renunță la reevaluare este valoarea netă contabilă la care s-ar fi ajuns dacă nu se făcea nici un fel de reevaluare. Pentru imobilizările puse în funcțiune mai recent, această regulă pare acceptabilă. Dimpotrivă, pentru imobilizările a căror reevaluare s-a făcut după amortizarea lor integrală sau pentru cele a căror punere în funcțiune a avut loc cu mult timp în urmă ori în perioada cu creșteri semnificative de prețuri (anii 1990 și prima parte a anilor 2000, pînă prin 2003), valoarea netă contabilă la care s-ar fi ajuns în lipsa oricărei reevaluări ar fi zero sau foarte mică.

Exemplu : O imobilizare corporală (instalație tehnologică) este pusă în funcțiune în septembrie N. Valoarea de intrare este de 300.000 lei și amortizarea se face liniar pe 10 ani. La 31.12.N+1, firma decide reevaluarea imobilizării respective<sup>14</sup>, iar la sfîrșitul exercițiului N+4 se renunță la reevaluare, trecîndu-se înapoi la modelul costului. Evoluția valorii nete contabile și a valorilor juste ale imobilizării respective se prezintă în tabelul 6.7. Amortizarea anuală calculată pe baza datelor inițiale este de 30.000 lei, adică 2.500 lei/lună.

**Tabelul 6.7.** *Evoluția unor valori privind o imobilizare reevaluată și în cazul căreia se renunță la reevaluare*

Anul	Amortizare anuală, fără reevaluare și depreciere	Amortizare cumulată, fără reevaluare și depreciere	VNC, fără reevaluare și depreciere	Valoare justă la închidere	Diferență din reevaluare netă la închidere
0	1	2	3 = 300.000 – col.2	4	5 = 4 – 3
N (3 luni)	7.500	7.500	292.500	n.a.	n.a.
N+1 (12 luni)	30.000	37.500	262.500	290.000	27.500
N+2 (12 luni)	30.000	67.500	232.500	255.000	22.500
N+3 (12 luni)	30.000	97.500	202.500	227.000	24.500
N+4 (12 luni)	30.000	127.500	172.500	192.000	19.500
...	...	...	...	...	...
Total	300.000	-	-	-	-

Calcululele și reflectarea contabilă a operațiunilor specifice se vor prezenta în cele două variante de tratament al rezervei din reevaluare<sup>15</sup>:

- disponibilizarea rezervei din 105 pe măsura amortizării imobilizării;
- trecerea integrală la rezultat reportat la scoaterea din funcțiune a imobilizării.

14. Și a întregii categorii din care face partea imobilizarea în cauză.

15. Am precizat deja că recomandăm prima variantă, din motive de acuratețe a calculelor și din motive de suprapunere pe regula fiscală potrivit căreia rezerva din reevaluare se impozitează eşalonat pe măsura amortizării imobilizării reevaluate.



În tabelul 6.8, cele două serii de calcule sînt prezentate în paralel; optăm pentru contabilizarea reevaluării prin anularea amortizării cumulate.

**Tabelul 6.8.** *Contabilizarea trecerii de la reevaluare la modelul costului, în două variante*

Data	Trecerea eșalonată de la 105 la 1175	Trecerea de la 105 la 1175 la scoaterea din funcțiune
	Diferența din reevaluare apărută la această închidere este de 27.500 lei. Contabilizarea este simplă: – anulăm amortizarea cumulată: 2813 = 213 37.500 31.12. – adăugăm diferența favorabilă din reevaluare: N+1 213 = 105 27.500 Soldurile după reevaluare sînt: 213: 290.000 lei; 2812: 0; 105: 27.500 lei. Pentru anul următor (N+2), amortizarea lunară se recalculează la $290.000 / (10 \times 12 - 3 - 12) = 290.000 / 105 = 2.762$ lei, adică o amortizare anuală de 33.144 lei, aceeași în ambele variante.	
	– contabilizarea amortizării anuale: 6811 = 2813 33.144 – disponibilizarea unei părți din rezerva din reevaluare, proporțional cu amortizarea calculată: $12 \times (27.500 / 105) = 12 \times 262 = 3.144$ : 105 = 1175 3.144	– contabilizarea amortizării anuale: 6811 = 2813 33.144
31.12. N+2	Soldurile semnificative ajung la: 213: 290.000 lei; 2813: 33.144 lei, 105: 24.356 lei. VNC este de $290.000 - 33.144 = 256.856$ lei și, comparată cu valoarea justă de 255.000 lei, ne conduce la o depreciere de 1.856 lei <sup>16</sup> . Soldul lui 105 este suficient pentru a suporta această depreciere: 2813 = 213 33.144 105 = 213 1.856 Soldurile după reevaluare: 213: 255.000 lei; 2813: 0; 105: 22.500 lei <sup>17</sup> .	Nu am disponibilizat rezervă din reevaluare, așa că soldurile care ne interesează sînt de: 213: 290.000 lei; 2813: 33.144 lei; 105: 27.500 lei. Valoarea netă contabilă, valoarea justă și diferența din depreciere sînt aceleași ca la prima variantă, așa că înregistrările sînt și ele identice: 2813 = 213 33.144 105 = 213 1.856 Soldurile după reevaluare: 213: 255.000 lei; 2813: 0; 105: 25.644 lei.
	Amortizarea recalculată este aceeași în ambele variante: $255.000 / (105 - 12) = 255.000 / 93 = 2.742$ lei/lună, adică 32.904 lei pe an:	
N+3	6811 = 2813 32.904 – disponibilizarea părții din rezerva din reevaluare: $12 \times (22.500 / 93) = 12 \times 242 = 2.904$ : 105 = 1175 2.904	– contabilizarea amortizării anuale: 6811 = 2813 32.904

16. În ambele variante, suma de 1.856 lei este impozabilă: va apărea în declarația de impozit pe profit (cod 101) la rîndul de *Elemente similare veniturilor*.

17. Soldul lui 105 corespunde diferenței nete din reevaluare pe care am calculat-o în tabelul 31. În varianta a doua, nu mai avem această corespondență și nu prea mai putem face verificarea corectitudinii reflectărilor contabile.



31.12. N+3	<p>Soldurile semnificative ajung la :</p> <p>213 : 255.000 lei ; 2813 : 32.904 lei ;  105 : 19.596 lei. VNC este de  255.000 - 32.904 = 222.096 lei și,  comparată cu valoarea justă de  227.000 lei, ne conduce la o  apreciere de 4.904 lei :</p> <p>2813 = 213 32.904  213 = 105 4.904</p> <p>Soldurile după reevaluare : 213 :  227.000 lei ; 2813 : 0 ; 105 : 24.500  lei.</p>	<p>Soldurile care ne interesează sînt de :</p> <p>213 : 255.000 lei ; 2813 : 32.904 lei ;  105 : 25.644 lei. Valoarea netă contabilă,  valoarea justă și diferența din depreciere  sînt aceleași ca la prima variantă :</p> <p>2813 = 213 32.904  213 = 105 4.904</p> <p>Soldurile după reevaluare : 213 : 227.000  lei ; 2813 : 0 ; 105 : 30.548 lei.</p>
N+4	<p>Amortizarea recalculată pentru N+4 : <math>227.000 / (93-12) = 227.000 / 81 = 2.802</math>  lei/lună, adică 33.624 lei pe an :</p> <p>6811 = 2813 33.624  - disponibilizarea părții din rezerva  din reevaluare : <math>12 \times (24.500 / 81)</math>  = <math>12 \times 302 = 3.624</math> lei :</p> <p>105 = 1175 3.624</p>	<p>- contabilizarea amortizării anuale :</p> <p>6811 = 2813 33.624</p>
31.12. N+4	<p>Se renunță la reevaluare, deci trebuie să se închidă contul 105 <i>Rezerve din reevaluare</i>.</p> <p>Soldurile la închidere, înainte de  schimbarea metodei, sînt :</p> <p>213 : 227.000 lei ; 2813 : 33.624  lei ; 105 : 20.876 lei. Efectele  schimbării metodei se concretizează,  conform OMFP 4160/2015, în  închiderea contului 105 :</p> <p>105 = 213 20.876</p> <p>Soldurile, după această operațiune,  sînt : 213 : 227.000 - 20.876 =  206.124 lei ; 2813 : 33.624 lei ;  105 : 0. Valoarea netă contabilă  devine egală cu 206.124 - 33.624 =  172.500 lei, adică exact cît ar fi fost  dacă nu se aplica nici un fel de  reevaluare (vezi tabelul 6.7).</p>	<p>Soldurile la închidere, înainte de  schimbarea metodei, sînt : 213 : 227.000  lei ; 2813 : 33.624 lei ; 105 : 30.548 lei.  Pentru contabilizarea renunțării la  reevaluare, este necesar să stabilim cît din  105 se duce în 1175 : OMFP 4160/2015  spune că transferul se referă la „rezerva  corespunzătoare sumelor amortizate din  valoarea imobilizării”. Dacă stabilim suma  proporțional cu amortizarea, trebuie să ne  lămurim care amortizare : de la punerea în  funcțiune sau doar de după reevaluare.  Optăm pentru a doua variantă : de la  începutul exercițiului N+2 și pînă la  31.12.N+4 sînt 36 de luni din 105.  Rezultă o pondere de 0,342857. Aplicînd  ponderea la soldul lui 105, obținem  <math>0,342857 \times 30.548 = 10.474</math> lei :</p> <p>105 = 1175 10.474</p> <p>Rămîne în 105 o sumă de <math>30.548 - 10.474</math>  = 20.074, pe care o scădem din 213 :</p> <p>105 = 213 20.074</p> <p>În 213 ajungem la <math>227.000 - 20.074 =</math>  206.926 lei și luînd în considerare amortizare  de 33.624, obținem o valoare netă contabilă  de <math>209.926 - 33.624 = 173.302</math> lei, sumă  mai mare decît valoarea la care s-ar fi ajuns  dacă nu se făcea nici o reevaluare.</p>

Rezultatele la care am ajuns în tabelul 6.8, în cele două variante, nu sînt identice. În ceea ce ne privește, credem că prima variantă este mai bună. Astfel, chiar dacă firma a



optat pentru transferul de la 105 la 1175 la scoaterea din funcțiune, sîntem de părere că ar trebui ca anularea rezervei din reevaluare să se facă ducînd valoarea netă contabilă la suma la care s-ar fi ajuns în lipsa oricărei reevaluări, indiferent de ce rezultă din calculele privind amortizarea. În exemplul din tabelul 6.8, anularea diferenței din reevaluare s-ar face pe baza următoarelor calcule :

- valoarea netă contabilă a imobilizării reevaluate :  $227.000 - 33.624 = 193.376$  lei ;
  - valoarea netă contabilă la care s-ar fi ajuns în lipsa reevaluării (din tabelul 6.7) : 172.500 lei ;
  - suma cu care scade contul de rezerve din reevaluare ( $105=213$ ) :  $193.376 - 172.500 = 20.876$  lei (exact ca în prima versiune) ;
- suma pe care o transferăm la rezultatul reportat ( $105 = 1175$ ) : soldul lui 105 din care scădem suma precedentă :  $30.548 - 20.876 = 9.672$  lei.

#### 6.4.2. Trecerea la IFRS

O sursă foarte importantă de schimbare de politici contabile o reprezintă trecerea de la un referențial contabil la altul. În 2012, de exemplu, firmele românești cotate la BVB au fost obligate să aplice IFRS și în contabilitatea individuală<sup>18</sup>. Pentru aceasta, a fost nevoie de un efort susținut de retratare a datelor contabile pe exercițiul 2012, dar și pe anul comparativ 2011 (vezi figura 6.1). Astfel, trecerea la IFRS a schimbat, uneori semnificativ, cifrele raportate.

Aplicarea IFRS de către firmele românești cotate a reprezentat un moment important și complicat pentru serviciile contabile ale firmelor respective. Situațiile lor financiare au cuprins și explicarea acestei treceri, făcute, în conformitate cu IFRS 1 *Aplicarea pentru prima dată a IFRS*. Această trecere la IFRS în România a generat și studii interesante publicate în reviste specializate<sup>19</sup>. Un studiu foarte util pentru măsurarea efectelor aplicării IFRS în România este publicat de Marian Săcărin<sup>20</sup>, în 2014. Principalele rezultate raportate de acest autor ne arată că impactul IFRS a fost relativ moderat, cele mai afectate structuri fiind capitalurile proprii. Analiza lui Săcărin (2014) este făcută pe ansamblul firmelor cotate (din care sînt excluse totuși firmele aflate în insolvență și cele pentru care nu a putut obține date) – au rămas 56 societăți. Indicatorii reținuți de Săcărin (2014) sînt activul total, capitalurile proprii, datoriile, rezultatul net, rentabilitatea financiară, solvabilitatea și îndatorarea. Istrate (2014) analizează impactul IFRS asupra unor indicatori contabili și ajunge la concluzia că principalul indicator influențat (în sensul reducerii semnificative a acestuia) a fost rezultatul contabil<sup>21</sup>.

18. Pînă la acea dată, obligația se limita la situațiile lor financiare consolidate.

19. Găsim o listă aproape exhaustivă a acestor studii găsim în Ionașcu, M., Ionașcu, I., Săcărin, M., Minu, M. (2014) „IFRS adoption in developing countries : the case of Romania”, *Accounting and Management Information Systems*, 13, 2, pp. 311-350.

20. Săcărin, M. (2014) „Impactul adoptării pentru prima dată a IFRS de către societățile nefinanciare cotate la Bursa de Valori București”, *Audit financiar*, 12, 1/2014, pp. 46-54.

21. Istrate, C. (2014) „Impact of IFRS on the accounting numbers of Romanian listed companies”, *Journal of Accounting and Management Information Systems*, 13, 3, pp. 466-491.



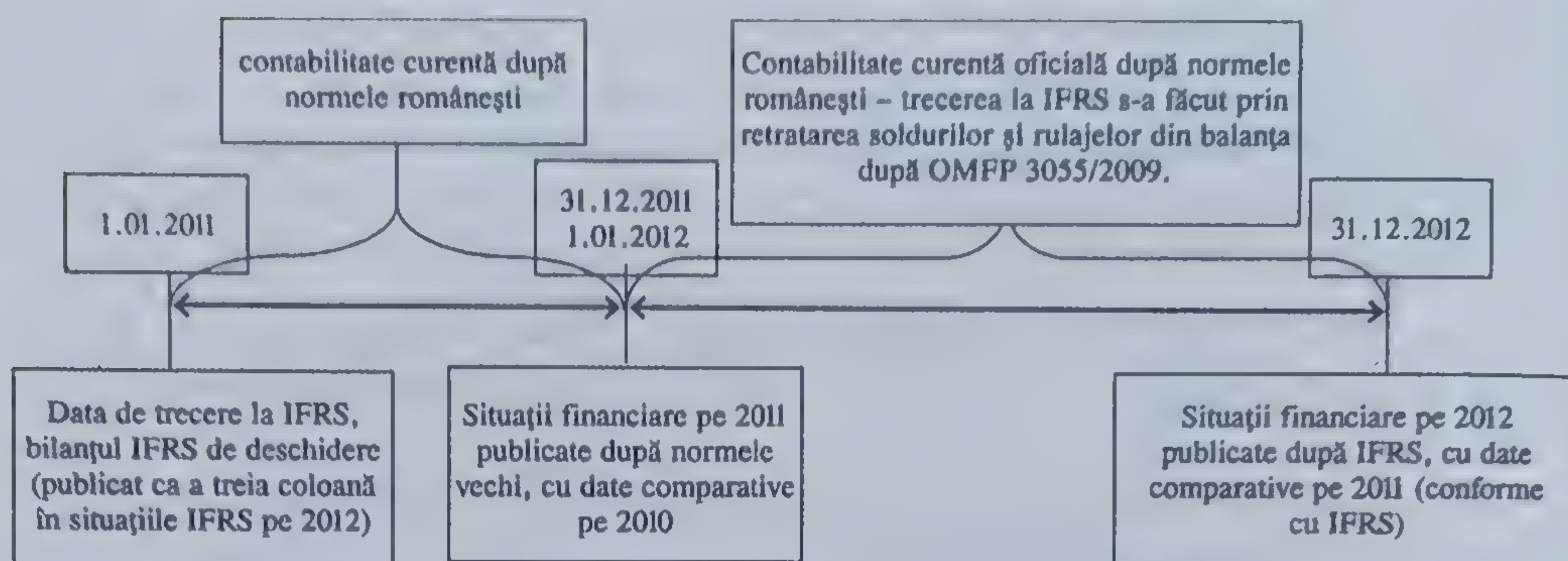


Figura 6.1. Calendarul trecerii la IFRS pentru firmele românești cotate în 2012

### 6.4.3. Corectarea erorilor contabile

Erorile contabile sînt omisiuni și declarații eronate cu efecte asupra cifrelor raportate sau de raportat în situațiile financiare ale entității și care rezultă din neutilizarea sau din utilizarea greșită a unor informații credibile care erau disponibile la momentul obținerii informației de raportat, puteau fi obținute în mod rezonabil și luate în considerare la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare. Astfel de erori includ greșeli matematice, greșeli de aplicare a politicilor contabile, ignorarea sau interpretarea greșită a evenimentelor; la acestea se pot adăuga și fraudele.

Corectarea erorilor se efectuează la data constatării lor, indiferent dacă se referă la exercițiul financiar curent ori la exercițiile financiare precedente.

Corectarea erorilor aferente exercițiului financiar curent se efectuează pe seama veniturilor și a cheltuielilor curente (dacă erorile respective au efecte asupra rezultatului). Dimpotrivă, corectarea erorilor semnificative aferente exercițiilor financiare precedente se efectuează pe seama rezultatului reportat – 1174 *Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile*. Erorile nesemnificative<sup>22</sup> aferente exercițiilor financiare precedente se corectează, de asemenea, pe seama rezultatului reportat, dar, potrivit politicilor contabile aprobate, acestea din urmă pot fi corectate și seama veniturilor și cheltuielilor curente.

La fel ca în cazul schimbării de politici contabile, conform principiului intangibilității din OMFP 1802/2014, corectarea erorilor aferente exercițiilor financiare precedente nu determină modificarea situațiilor financiare ale acelor exerciții, ci doar prezentarea de informații în note cu privire la natura erorilor constatate și perioadele afectate de acestea.

22. Se consideră că o eroare este semnificativă dacă aceasta ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor, luate pe baza situațiilor financiare anuale. Analiza dacă o eroare este semnificativă sau nu se efectuează în context, avînd în vedere natura sau valoarea individuală ori cumulată a elementelor.



#### 6.4.4. Estimări contabile

Ca rezultat al incertitudinilor inerente în desfășurarea activităților, unele elemente ale situațiilor financiare anuale nu pot fi evaluate cu precizie, ci doar estimate<sup>23</sup>. Estimările sînt necesare în situații precum: clienți incerți; deprecierea stocurilor; durata de viață a imobilizărilor, modul preconizat de consumare a beneficiilor economice viitoare aferente imobilizărilor, încorporate în activele amortizabile, riscuri legate de garanții acordate clienților etc.

Estimările se fac în funcție de cele mai bune informații disponibile la un moment dat. Este posibil ca, ulterior, condițiile în care s-au făcut estimările să se modifice, ceea ce obligă la revizuirea estimărilor inițiale. Revizuirea unei estimări nu trebuie considerată corectarea unei erori. Dacă entitatea are dificultăți în a face distincție între o modificare de politică contabilă și o modificare de estimare, aceasta se tratează ca o modificare a estimării. Efectul modificării unei estimări contabile se recunoaște prospectiv prin afectarea veniturilor și a cheltuielilor:

- perioadei în care are loc modificarea, dacă aceasta afectează numai perioada respectivă (de exemplu, ajustarea pentru clienți incerți);  
sau
- perioadei în care are loc modificarea și a perioadelor viitoare, dacă modificarea are efect și asupra acestora (de exemplu, durata de viață utilă a imobilizărilor corporale).

#### 6.5. Exemplu de întocmire a unor componente ale situațiilor financiare dintr-o balanță

În multe lucrări de contabilitate se prezintă în mod sistematic pașii de parcurs în întocmirea situațiilor financiare. De cele mai multe ori, succesiunea etapelor este următoarea:

- 1) întocmirea balanței de verificare primară (înainte de inventariere);
- 2) inventarierea activelor și pasivelor;
- 3) contabilizarea rezultatelor inventarierii (plusuri și lipsuri cantitative și valorice, diferențe de curs valutar, cheltuieli și venituri în avans);
- 4) determinarea rezultatului contabil, după stabilirea rezultatului fiscal și a impozitului pe profit;
- 5) repartizarea profitului la rezerva legală, dacă este cazul;
- 6) închiderea conturilor de activ și de pasiv;
- 7) întocmirea balanței de verificare finală;
- 8) redactarea situațiilor financiare.

Aceste faze strict contabile pot fi completate cu auditarea situațiilor financiare – dacă este cazul –, aprobarea spre publicare a situațiilor financiare, publicarea situațiilor financiare și aprobarea acestora de către asociați/acționari.

În cele ce urmează, vom reține doar redactarea situațiilor financiare plecînd de la balanța de verificare finală următoare (o situație reală, cu cifrele ușor modificate):

23. Acest text apare, ca atare, atît în OMFP 1802/2014, cît și în versiunile românești ale IAS 8.



Simbol cont	Denumire cont	Sold inițial		Rulaj cumulat		Sold final	
		Debitor	Creditor	Debitor	Creditor	Debitor	Creditor
101	Capital social		33.076.630,40	0,00	0,00		33.076.630,40
105	Rezerve din reevaluare		45.356.457,05	2.416.860,00	0,00		42.939.597,05
106	Rezerve (din profit)		33.340.800,17	0,00	6.793.719,20		40.134.519,37
117	Rezultatul reportat	1.207.094,49		4.225.870,30	4.552.280,41	880.684,38	
121	Profit sau pierdere		4.463.295,21	36.286.965,22	34.256.299,25		2.432.629,24
129	Repartizarea profitului	266.725,63		150.988,90	266.725,63	150.988,90	
151	Provizioane		592.357,33	592.357,33	706.620,67		706.620,67
162	Credite bancare pe termen lung		10.406.666,67	3.200.000,00	0,00		7.206.666,67
167	Alte împrumuturi și datorii asimilate		1.006.007,55	112.047,21	0,00		893.960,34
<b>Total clasa 1</b>		<b>1.473.820,12</b>	<b>128.242.214,38</b>	<b>46.985.088,96</b>	<b>46.575.645,16</b>	<b>1.031.673,28</b>	<b>127.390.623,74</b>
205	Concesiuni, brevete, licențe...	24.554,32		0,00	0,00	24.554,32	
208	Alte imobilizări necorporale	149.618,41		0,00	0,00	149.618,41	
211	Terenuri	34.574.014,67		355.710,83	2.243.333,33	32.686.392,17	
212	Construcții	48.210.826,96		2.573.414,48	0,00	50.784.241,44	
213	Instalații...	16.417.247,41		567.462,13	318.691,24	16.666.018,30	
214	Mobilier, aparatură birotică...	2.634.265,93		29.770,90	14.090,77	2.649.946,06	
215	Investiții imobiliare	485.553,33		0,00	0,00	485.553,33	
231	Imobilizări corporale în curs	287.080,47		1.021.538,70	1.211.164,80	97.454,37	
262	Acțiuni deținute la entități asociate	20.127.066,67		2.243.333,33	0,00	22.370.400,00	
265	Alte titluri imobilizate	103.640,83		0,00	0,00	103.640,83	
280	Amortizări privind imobilizările necorporale		162.891,25	0,00	6.368,88		169.260,13
281	Amortizări privind imobilizările corporale		10.794.290,04	332.782,01	3.886.795,46		14.348.303,49
296	Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare		30.138,50	0,00	22.762,83		52.901,33
<b>Total clasa 2</b>		<b>123.013.869,00</b>	<b>10.987.319,79</b>	<b>7.124.012,38</b>	<b>7.703.207,31</b>	<b>126.017.819,23</b>	<b>14.570.464,95</b>
301	Materii prime	9.011,41		31.730,59	37.020,93	3.721,07	
302	Materiale consumabile	315.992,41		1.669.253,63	1.653.681,27	331.564,77	
303	Materiale de natura obiectelor de inventar	31.341,01		554.025,30	490.031,49	95.334,82	



303	Materiale de natura obiectelor de inventar	31.341,01	554.025,30	490.031,49	95.334,82
345	Produse finite		348.670,53	256.716,53	91.954,00
351	Materii și materiale aflate la terți	15,08	46.818,57	42.787,49	4.046,16
371	Mărfuri	218.411,32	4.203.954,12	4.180.623,74	241.741,70
	<b>Total clasa 3</b>	<b>574.771,23</b>	<b>0,00</b>	<b>6.854.452,74</b>	<b>768.362,52</b>
401	Furnizori		1.138.187,06	16.987.479,66	1.323.539,48
404	Furnizori de imobilizări		61.350,06	3.558.696,55	102.338,14
408	Furnizori - facturi nesosite		89.068,79	934.144,79	81.459,59
4091	Furnizori-debitori (stocuri)	6.864.192,85	-10.501,59	31.370,09	6.822.321,17
4111	Clienți	773.830,01	23.900.891,79	23.192.205,07	1.482.516,73
4118	Clienți incerți sau în litigiu	152.893,51	16.482,89	71.469,52	97.906,88
418	Clienți - facturi de întocmit	-81.383,87	19.934.096,30	19.948.152,51	95.440,08
419	Clienți - creditori	7.585,19	-676,43	0,00	8.261,62
421	Personal - salarii datorate		199.798,67	7.141.426,67	198.602,67
423	Personal - ajutoare materiale datorate		152.174,00	152.174,00	
425	Avansuri acordate personalului		1.971.060,00	1.971.060,00	
426	Drepturi de personal neridicate	7.991,85	0,00	73,33	8.065,18
427	Repineri din salarii datorate terților	3.008,14	52.620,14	52.238,00	2.626,00
4281	Alte datorii în legătură cu personalul	595.751,25	89.100,62	126.480,86	633.131,49
4282	Alte creanțe în legătură cu personalul	114,36	8.795,02	5.373,38	3.536,00
431	Asigurări sociale	191.035,58	3.415.925,33	3.411.614,00	186.724,25
437	Ajutor de șomaj	6.741,33	91.522,00	90.412,67	5.632,00
4381	Alte datorii sociale	948,00	13.220,00	13.114,00	842,00
441	Impozitul pe profit	249.420,19	715.318,00	1.054.207,78	89.469,59
4423	TVA de plată		1.219.425,17	1.219.425,17	
4424	TVA de recuperat	19.556,00	167.099,14	157.063,81	29.591,33
4426	TVA deductibilă		3.551.762,32	3.551.762,32	
4427	TVA colectată		4.151.361,23	4.151.361,23	
4428	TVA neexigibilă	28.464,65	3.317.671,55	3.318.089,11	28.047,09
444	Impozitul pe venituri de natura salariilor	74.410,00	1.003.269,33	988.590,00	59.730,67
446	Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	12.050,27	879.976,99	878.433,43	10.506,71



447	Fonduri speciale - taxe și vărsăminte asimilate	1.958,67	71.276,19	71.266,40	1.948,88
4482	Alte creanțe privind bugetul statului		28.482,67	28.372,67	110,00
455	Sume datorate acționarilor		0,00	392.563,00	392.563,00
457	Dividende de plată	30.169,66	0,00	0,00	30.169,66
461	Debitori diverși	50.880,13	63.468,34	46.709,77	0,00
462	Creditori diverși	0,00	28.642,73	32.031,90	76.915,58
471	Cheltuieli înregistrate în avans	45.716,54	578.549,34	572.733,84	51.532,04
472	Venituri înregistrate în avans	127.393,10	9.644.639,68	9.631.419,22	114.172,64
473	Decontări din operații în curs de clarificare	2.689,15	1.243.855,41	1.246.544,56	0,00
491	Ajustări pentru deprecierea creanțelor - clienți	152.893,51	71.469,52	21.520,31	102.944,30
496	Ajustări pentru deprecierea creanțelor - debitori diverși	9.046,97	0,00	33.047,43	42.094,40
Total clasa 4		8.106.373,52	2.782.914,51	104.992.725,35	105.300.162,35
5113	Efecte de încasat	66,67	1.316.724,95	1.316.400,95	390,67
5121	Conturi la bănci în lei	8.500.380,23	143.549.309,87	143.552.892,51	8.496.797,59
5124	Conturi la bănci în valută	214.508,75	4.453.218,93	4.281.421,49	386.306,19
5125	Sume în curs de decontare	98.244,53	1.548.002,12	1.584.434,31	61.812,34
5187	Dobânzi de încasat	28.491,67	-6.520,51	0,00	21.971,16
519	Credite bancare pe termen scurt		2.648.964,29	2.648.964,29	
5311	Casa în lei	1.919,77	14.175.732,89	14.017.722,45	159.930,21
5314	Casa în valută	3,19	3.437,08	3.436,78	3,49
532	Alte valori		959.150,00	959.150,00	
542	Avansuri de trezorerie		400.946,01	400.946,01	
581	Viramente interne		121.660.294,42	121.660.294,42	
Total clasa 5		8.843.614,81	0,00	290.709.260,05	290.425.663,21
601	Cheltuieli cu materiile prime		37.020,45	37.020,45	
602	Cheltuieli cu materialele consumabile		1.648.885,67	1.648.885,67	
603	Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar		490.030,59	490.030,59	
604	Cheltuieli privind materialele nestocate		22.843,47	22.843,47	



## REGULI GENERALE DE ÎNTOCMIRE ȘI PREZENTARE A SITUAȚIILOR FINANCIARE

181

605	Cheltuieli privind energia și apa	4.342.704,99	4.342.704,99
607	Cheltuieli privind mărfurile	4.151.907,80	4.151.907,80
609	Reduceri comerciale primite	-4.630,52	-4.630,52
611	Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile	502.974,60	502.974,60
613	Cheltuieli cu primele de asigurare	61.860,37	61.860,37
621	Cheltuieli cu colaboratorii	930.391,33	930.391,33
622	Cheltuieli privind comisioanele și onorariile	16.079,33	16.079,33
623	Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate	86.064,51	86.064,51
625	Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări	33.243,62	33.243,62
626	Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații	31.198,01	31.198,01
627	Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate	184.840,84	184.840,84
628	Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți	893.289,88	893.289,88
635	Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	1.406.083,46	1.406.083,46
641	Cheltuieli cu salariile personalului	7.023.138,00	7.023.138,00
642	Cheltuieli cu avantajele în natură și tichetele acordate salariaților	892.950,00	892.950,00
645	Cheltuieli privind asigurările și protecția socială	2.342.442,33	2.342.442,33
658	Alte cheltuieli de exploatare	186.669,42	186.669,42
665	Cheltuieli din diferențe de curs valutar	28.023,12	28.023,12
666	Cheltuieli privind dobânzile	784.335,37	784.335,37
6811	Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	3.893.164,34	3.893.164,34
6812	Cheltuieli de exploatare privind provizioanele	706.620,67	706.620,67
6814	Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante	54.567,74	54.567,74



Cheltuieli financiare privind amortizările și ajustările pentru pierdere de valoare				
686		22.762,83	22.762,83	
691	Cheltuieli cu impozitul pe profit	1.054.207,78	1.054.207,78	
Total clasa 6		0,00	0,00	0,00
701	Venituri din vânzarea produselor finite...	326.990,00	326.990,00	
703	Venituri din vânzarea produselor reziduale	13.913,57	13.913,57	
704	Venituri din servicii prestate	21.105.457,63	21.105.457,63	
706	Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii	447.164,75	447.164,75	
707	Venituri din vânzarea mărfurilor	11.049.029,68	11.049.029,68	
709	Reduceri comerciale acordate	-23.809,00	-23.809,00	
711	Venituri aferente costului stocurilor de produse	348.670,53	348.670,53	
722	Venituri din producția de imobilizări corporale	69.938,51	69.938,51	
7412	Venituri din subvenții de exploatare pentru materii prime și materiale	71.924,00	71.924,00	
758	Alte venituri din exploatare	99.373,89	99.373,89	
761	Venituri din imobilizări financiare	4.576,00	4.576,00	
765	Venituri din diferențe de curs valutar	26.869,75	26.869,75	
766	Venituri din dobinzi	242.073,08	242.073,08	
7812	Venituri din provizioane	592.357,33	592.357,33	
7814	Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante	71.469,52	71.469,52	
Total clasa 7		0,00	0,00	0,00
Total general		142.012.448,68	142.012.448,68	145.528.266,62



Pentru întocmirea bilanțului și a contului de profit și pierdere (conforme cu normele contabile românești – OMFP 1802/2014) este necesar să cunoaștem detalii suplimentare cu privire la soldurile și rulajele unor conturi din bilanț. Adăugăm, deci, comentariile și presupunerile următoare :

- soldurile conturilor de datorii pe termen lung pot cuprinde, pe lângă o parte scadentă pe termen lung (și mediu), sume scadente în următoarele 12 luni – conform criteriilor generale de clasificare a datoriilor, această parte de pînă în 12 luni trebuie să apară distinct la datorii pe termen scurt (rîndul D din bilanț) ; în exemplul nostru, presupunem că sumele scadente pe termen scurt sînt :
  - pentru 162 : 521.600 lei ;
  - pentru 167 : 114.850 lei ;
- și în soldurile conturilor de datorii curente (din clasa 4) pot apărea sume scadente dincolo de 12 luni – presupunem că, în exemplul nostru, singura datorie cu scadența integral pe termen lung este cea din 455 : 392.533 lei ;
- provizioanele sînt și ele datorii, deci s-ar putea pune problema scadenței lor – norma contabilă românească simplifică lucrurile, rezervînd provizioanelor un rînd distinct în bilanț, fără să se amestece cu celelalte datorii ; totuși, din algoritmi folosiți pentru calculul unor indicatori intermediari (active curente nete/datorii curente nete), rezultă că provizioanele sînt considerate implicit datorii pe termen lung ;
- repartizarea profitului nu trebuie să apară decît la constituirea de rezerve legale ; contul 129 are și sold inițial (s-a constituit rezervă legală la sfîrșitul exercițiului precedent) și sold final, ceea ce înseamnă că s-a constituit rezervă legală și în exercițiul curent. Această rezervă trebuie să fie în limita a 5% din rezultatul brut : dacă adunăm rulajul lui 691 la soldul lui 121 ( $1.054.207,78 + 2.432.629,24$ ), observăm că suma repartizată la rezerva legală este sub această limită de 5%, deci prezența lui 129 are sens ;
- soldurile debitoare ale conturilor de rezultate (în cazul nostru 117) apar cu semnul minus, în algoritmul de calcul al totalului capitalurilor proprii ;
- în clasa 2 (imobilizări), conturile cu sold creditor sînt conturi rectificative (amortizări și ajustări pentru depreciere) și apar în bilanț cu semnul minus la imobilizările pe care le rectifică ; de altfel, pentru a verifica totalul din bilanț al imobilizărilor, este suficient să scădem suma soldurilor creditoare ale conturilor din clasa 2 din suma soldurilor debitoare ale conturilor din clasa 2 (totalurile pe clase de conturi sînt foarte utile în bilanț) ;
- în anumite situații, rulajele conturilor rectificative pot fi verificate prin compararea cu rulajele conturilor de cheltuieli cu care au intrat în corespondență : în exemplul nostru, regula se poate aplica ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor financiare ( $686=296$ ) ;
- din cifrele aferente conturilor din clasa 3, observăm că nu apar conturi de diferențe de preț (deci nu se folosește metoda costurilor prestabilite pentru nici o categorie de stocuri) și nici nu au fost constatate deprecieri ale stocurilor ;
- clasa 4 este una eterogenă : de regulă conturile cu sold debitor sînt creanțe (dar nu întotdeauna), în timp ce conturile cu sold creditor sînt datorii (cu cîteva excepții) ;
- 4091 reprezintă avansuri plătite pentru stocuri și norma contabilă ne obligă să le prezentăm în bilanț la stocuri, alături de soldurile debitoare ale conturilor din clasa 3 ;
- existența contului 4118 *Clienți încerși sau în litigiu* ne arată că au apărut creanțe depreciate și vom găsi sold la 491 *Ajustări pentru deprecierea creanțelor* ;



- contul 4428 are sold debitor : presupunem că provine din achiziții fără factură (deși explicația aceasta poate fi exagerată), dar și din achiziții de la firme care facturează în regim de TVA la încasare – norma românească ne obligă să punem acest sold în activ, la creanțe ; în IFRS, acest sold nu îndeplinește criteriile de recunoaștere ca activ și ar trebui să apară în pasiv, cu semnul minus, la datoriile corespunzătoare ;
- în principiu, contul 473 nu trebuie să aibă sold la închidere, pentru că operațiunile de închidere ar trebui să conducă la clarificarea tuturor nelămuririlor apărute cu privire la unele active/datorii ;
- conturile 491 și 496 sînt rectificative : locul lor este cu semnul minus la creanțele pe care le rectifică ;
- la datoriile pe termen scurt din bilanț ar mai putea apărea și două conturi din clasa 5 : 5186 (dobînzii de plată) și 519 (credite bancare pe termen scurt) ;
- în balanță nu avem avansuri plătite pentru imobilizări (4093 și 4094), dar, dacă ar apărea, atunci acestea s-ar duce în bilanț nu la creanțe (componentă a circulantelor), ci la imobilizări ;
- cheltuielile în avans trebuie prezentate pe scadențe : presupunem că, din totalul de 51.532,04 lei, suma de 48.500 lei se va relua pînă în 12 luni ;
- la venituri în avans, presupunem o parte de 50.000 de reluat pînă în 12 luni ;
- în clasa 5 nu avem decît conturi cu sold debitor – toate apar în activ, fie la investiții pe termen scurt, fie la casa-banca ; totuși, contul 5187 (dobînzii de încasat) se duce în bilanț la creanțe ;
- avansurile de trezorerie acordate salariaților și nedecontate pînă la data bilanțului ar trebui transferate la debitori diverși (461), lucru pe care firma din exemplul nostru nu l-a făcut.

În ceea ce privește contul de profit și pierdere (CPP), din balanță se preiau rulajele conturilor de venituri și de cheltuieli, cu o excepție : 711 *Venituri aferente costului stocurilor de produse*. Cîteva comentarii :

- completarea CPP din balanță se poate face numai dacă avem certitudinea că rulajele conturilor de venituri și de cheltuieli sînt pure, adică dacă sîntem siguri că nu am debitat venituri și nu am creditat cheltuieli cu altă ocazie decît închiderile periodice (de regulă, lunare) ; atunci cînd nu avem această certitudine, CPP se completează preluînd din cartea mare sumele cu care conturile de venituri și de cheltuieli s-au închis în corespondență cu 121 ;
- conturile 609 și 709 apar în balanță cu semnul minus, în ciuda recomandărilor din regulile de funcționare ale conturilor din OMFP 1082/2014 ; opțiunea firmei este de înțeles – a înregistrat reducerea primită, respectiv reducerea acordată ca orice achiziție, respectiv vînzare, dar cu semnul minus. Este bine ca, pe rîndurile corespunzătoare din CPP, aceste reduceri să se pună cu semnul plus, pentru că în algoritmul de calcul a indicatorilor intermediari din CPP sumele aferente se iau oricum cu minus ;
- în balanță apar venituri din amortizări, provizioane și ajustări (781 și 786) – acestea nu se pun în CPP la venituri, ci rectifică cheltuielile de aceeași natură, deci apar la cheltuieli cu minus<sup>24</sup>.

24. Această regulă, alături de situația particulară a lui 711, poate fi una din explicațiile diferenței dintre totalul veniturilor și cheltuielilor din balanță (clasele 7 și 6) și totalurile veniturilor și cheltuielilor calculate în CPP.



Revenim la 711 : în contul de profit și pierdere avem două rînduri rezervate acestui cont : sold creditor și sold debitor. Ceea ce înseamnă că, spre deosebire de celelalte conturi, din 711 se preiau în CPP soldurile de dinainte de închiderea periodică. Într-adevăr, contul 711 se creditează și debitează sistematic în cursul perioadei (la obținerea produselor și la descărcarea gestiunii cu produsele ieșite, de exemplu), așa încît nu ne poate interesa decît soldul înainte de închidere, adică suma cu care s-a închis în corespondență cu 121. Această sumă se găsește în cartea mare. Dacă însă avem certitudinea că celelalte venituri și cheltuieli nu s-au debitat, respectiv, creditat, cu altă ocazie decît închiderea periodică, atunci sumele aferente lui 711 se pot reconstitui din balanță. Pentru această reconstituire putem aplica cel puțin două procedee :

- completăm CPP de jos în sus și punem la 711 ceea ce lipsește pentru ca indicatorii să fie corecți ;
- analizăm rulajele lui 121 și le comparăm cu veniturile și cheltuielile totale.

În prima variantă, plecăm de la rezultatul net din CPP, care trebuie să fie egal cu soldul final al contului 121 trecem la indicatorii imediat precedenți pe baza formulelor următoare :

Rezultat net = Rezultat brut - Cheltuieli cu impozitul pe profit	→	Rezultat brut = Rezultat net + Cheltuieli cu impozitul pe profit	Rezultatul brut = Sfc 121 + Rd 691 = 2.432.629,24 + 1.054.207,78 = <b>3.486.837,02</b>
Rezultat financiar = Venituri financiare - Cheltuieli financiare			Rezultat financiar = 761 + 765 + 766 - 665 - 666 - 686 = 273.518,83 - 835.121,32 = <b>-561.602,49</b>
Rezultat brut = Rezultat de exploatare + Rezultat financiar	→	Rezultat de exploatare = Rezultat brut - Rezultat financiar	Rezultat de exploatare = 3.486.837,02 - (-561.602,49) = <b>4.048.439,51</b>
Rezultat de exploatare = Venituri de exploatare totale - Cheltuieli de exploatare	→	Venituri de exploatare totale = Cheltuieli de exploatare + Rezultat de exploatare	Venituri de exploatare totale = 60 + 61 + 62 + 63 + 64 + 681 - 781 + 4.048.439,51 = 29.270.514,05 + 4.048.439,51 = <b>33.318.953,03</b>
Venituri de exploatare totale = Venituri de exploatare fără 711 + Sold net 711	→	Sold net 711 = Venituri de exploatare totale - Venituri de exploatare fără 711	Sold 711 = 33.318.953,03 - (70 + 722 + 741 + 758) = 33.318.953,03 - 1.591,28 = <b>33.159.983,03 = 158.970,53</b>

Rezultatul ultimei formule de mai sus este pozitiv, deci 711 a funcționat ca un cont de venituri, adică a avut sold final net creditor înainte de închiderile periodice ale exercițiului. Acest sold de 158.970,53 lei va apărea în CPP pe rîndul de sold creditor al lui 711.

Varianta alternativă de stabilire a sumelor de trecut din 711 în CPP constă în reconstituirea rulajelor lui 121 *Profit sau pierdere*. Știm că 121 primește veniturile în credit și cheltuielile în debit. 711 se închide și el, fie ca venit (dacă are sold creditor) - și atunci se regăsește alături de celelalte venituri în rulajul creditor al lui 121 -, fie precum cheltuielile, dacă are sold debitor, caz în care ajunge în debitul lui 121. Nu trebuie să uităm însă că 121 mai are poate avea și altceva în rulaje :



- dacă anul precedent s-a închis cu profit, atunci 121 va avea sold inițial creditor egal cu profitul de anul trecut: acest sold se va închide la începutul exercițiului curent, prin transferul la 117 (rezultat reportat) și prin închiderea lui 129 – articolul contabil este  $121 = 117, 129$ , deci soldul inițial al lui 121 va fi și el integral în rulajul debitor al lui 121;
- dacă anul precedent a avut pierdere, soldul inițial lui 121 în exercițiul curent va fi debitor și se va transfera în debit la 117 ( $117 = 121$ ), deci soldul inițial debitor al lui 121 se regăsește în rulajul cumulat creditor al acestui cont din cursul exercițiului.

În rezumat, reconstituirea rulajelor lui 121 se poate prezenta astfel – luăm rulajele cumulate ale lui 121 din balanță și totalul cheltuielilor din totalul pe clasa 6 din balanță:

- în rulajul debitor, identificăm partea lui 711 (Sfd711) ca diferență între rulajul total, pe de o parte, și soldul inițial creditor al lui 121, la care se adaugă totalul cheltuielilor din balanță, pe de altă parte:

121 =	%	36.286.965,22	-
	Sold inițial creditor 121 (cu 117 și 129)		4.463.295,21
	Rulaje conturi de cheltuieli (cl. 6)		31.823.670,00
	Solduri debitoare 711		Sfd 711 = ?

Astfel, soldurile finale debitoare ale lui 711 au fost egale cu  $36.286.965,22 - (4.463.295,21 + 31.823.670,00) = 0,01$  lei. De aici rezultă că 711 nu a avut, de fapt, decât solduri creditoare înainte de fiecare din închiderile exercițiului.

- în rulajul creditor, identificăm partea lui 711 (Sfc711) ca diferență între rulajul total, pe de o parte, și soldul inițial debitor al lui 121 la care se adaugă totalul veniturilor din balanță, cu excepția lui 711, pe de altă parte:

%	= 121	-	34.256.299,25
Sold inițial debitor 121 (cu 117)		0,00	
Rulaje conturi de venituri (fără 711)		34.097.328,71	
Solduri creditoare 711		Sfc 711 = ?	

Astfel, soldurile finale creditoare ale lui 711 au fost egale cu  $34.256.299,25 - (0 + 34.445.999,24 - 348.670,53) = 34.256.299,25 - 34.097.328,71 = 158.970,54$  lei, sumă pe care o vom trece pe rîndul corespunzător din contul de profit și pierdere.

Pentru că am plecat de la premisa că rulajele din balanță ale conturilor de venituri și de cheltuieli sînt „pure”, adică nu s-au debitat venituri și nu s-au creditat cheltuieli cu altă ocazie decât închiderile acestor conturi, suma obținută pentru 711 este aceeași în cele două variante de reconstituire pe care le-am prezentat.

Pentru a vedea ce format de situații financiare completăm, trebuie să verificăm cifra de afaceri, totalul bilanțului și numărul de salariați pe cele două exerciții precedente. Din balanța noastră nu avem cifra de afaceri decât pe un exercițiu, deși bilanțul se poate completa pe două exerciții. Luăm cifrele doar pentru exercițiul curent:

- cifra de afaceri a firmei este de 32.918.746,63 lei, mai mică decât limita de 35.000.000 lei prevăzută în OMFP 123/2016, dar mai mare decât limita de 3.000.000 lei, ceea ce ar califica firma pentru categoria de entități mici;
- totalul bilanțului ajunge la 129.781.089,69 lei, ceea ce califică firma pentru a fi entitate mare.



- astfel, criteriul hotărâtor este cel al numărului de angajați: presupunem că. Din evidențele firmei rezultă un număr de 42 salariați.

Două din trei criterii permit încadrarea firmei la entități mici. Conform OMFP 123/2016, situațiile financiare vor cuprinde obligatoriu un bilanț prescurtat, un cont de profit și pierdere și note explicative.

Începem cu bilanțul, conform ordinii stabilite de normele contabile, și nu completăm decît coloana aferentă exercițiului curent. Algoritmii sînt simpli și apar între paranteze la fiecare din rîndurile bilanțului. Ținînd cont de restricțiile enumerate mai sus, bilanțul va avea următoarea configurație (conform regulii, rotunjim la leul cel mai apropiat și avem grijă să evităm efectele rotunjirilor):

Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold la 31.12.
A	B	2
<b>A. ACTIVE IMOBILIZATE</b>		
I. IMOBILIZĂRI NECORPORALE (ct. 201 + 203 + 205 + 206 + 2071 + 4094 + 208 - 280 - 290)	01	4.913
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 211 + 212 + 213 + 214 + 215 + 216 + 217 + 223 + 224 + 227 + 231 + 235 + 4093 - 281 - 291 - 2931 - 2935)	02	89.021.302
III. IMOBILIZĂRI FINANCIARE (ct. 261 + 262 + 263 + 265 + 266 + 267* - 296*)	03	22.421.140
<b>ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL (rd. 01 + 02 + 03)</b>	04	<b>111.447.355</b>
<b>B. ACTIVE CIRCULANTE</b>		
I. STOCURI (ct. 301 + 302 + 303 + 321 + 322 +/- 308 + 323 + 326 + 327 + 328 + 331 + 332 + 341 + 345 + 346 + 347 +/- 348 + 351 + 354 + 356 + 357 + 358 + 361 +/- 368 + 371 +/- 378 + 381 +/- 388 + 4091 - 391 - 392 - 393 - 394 - 395 - 396 - 397 - 398 - din ct. 4428)	05	7.590.684
II. CREANȚE (Sumele care urmează să fie încasate după o perioadă mai mare de un an trebuie prezentate separat pentru fiecare element) (ct. 267* - 296* + 4092 + 411 + 413 + 418 + 425 + 4282 + 431** + 437** + 4382 + 441** + 4424 + din ct. 4428** + 444** + 445 + 446** + 447** + 4482 + 451** + 453** + 456** + 4582 + 461 + 4662 + 473** - 491 - 495 - 496 + 5187)	06	1.586.279
III. INVESTIȚII PE TERMEN SCURT (ct. 501 + 505 + 506 + 507 + din ct. 508 + 5113 + 5114 - 591 - 595 - 596 - 598)	07	391
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (din ct. 508 + ct. 5112 + 512 + 531 + 532 + 541 + 542)	08	9.104.850
<b>ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd. 05 + 06 + 07 + 08)</b>	09	<b>18.282.204</b>
<b>C. CHELTUIELI ÎN AVANS (ct. 471) (rd. 11 + 12)</b>	10	<b>51.532</b>
Sume de reluat într-o perioadă de pînă la un an (din ct. 471*)	11	48.500
Sume de reluat într-o perioadă mai mare de un an (din ct. 471*)	12	3.032
<b>D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÎNĂ LA UN AN (ct. 161 + 162 + 166 + 167 + 168 - 169 + 269 + 401 + 403 + 404 + 405 + 408 + 419 + 421 + 423 + 424 + 426 + 427 + 4281 + 431*** + 437*** + 4381 + 441*** + 4423 + 4428*** + 444*** + 446*** + 447*** + 4481 + 451*** + 453*** + 455 + 456*** + 457 + 4581 + 462 + 4661 + 473*** + 509 + 5186 + 519)</b>	13	<b>3.551.854</b>



<b>E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE</b> (rd. 09 + 11 - 13 - 20 - 23 - 26)	14	14.728.850
<b>F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE</b> (rd. 04 + 12 + 14)	15	126.176.205
<b>G. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ MAI MARE DE UN AN</b> (ct. 161 + 162 + 166 + 167 + 168 - 169 + 269 + 401 + 403 + 404 + 405 + 408 + 419 + 421 + 423 + 424 + 426 + 427 + 4281 + 431*** + 437*** + 4381 + 441*** + 4423 + 4428*** + 444*** + 446*** + 447*** + 4481 + 451*** + 453*** + 455 + 456*** + 4581 + 462 + 4661 + 473*** + 509 + 5186 + 519)	16	7.856.740
<b>H. PROVIZIOANE</b> (ct. 151)	17	706.621
<b>I. VENITURI ÎN AVANS</b> (rd. 19 + 22 + 25 + 28)	18	114.173
1. Subvenții pentru investiții (ct. 475), (rd. 20 + 21)	19	
Sume de reluat într-o perioadă de până la un an (din ct. 475*)	20	
Sume de reluat într-o perioadă mai mare de un an (din ct. 475*)	21	
2. Venituri înregistrate în avans (ct. 472) (rd. 23 + 24)	22	114.173
Sume de reluat într-o perioadă de până la un an (ct. 472*)	23	50.000
Sume de reluat într-o perioadă mai mare de un an (ct. 472*)	24	64.173
3. Venituri în avans aferente activelor primite prin transfer de la clienți (ct. 478) (rd. 26 + 27)	25	
Sume de reluat într-o perioadă de până la un an (ct. 478*)	26	
Sume de reluat într-o perioadă mai mare de un an (ct. 478*)	27	
4. Fondul comercial negativ (ct. 2075)	28	
<b>J. CAPITAL ȘI REZERVE</b>		
I. CAPITAL (rd. 30 + 31 + 32 + 33 + 34)	29	33.076.630
1. Capital subscris vărsat (ct. 1012)	30	33.076.630
2. Capital subscris nevărsat (ct. 1011)	31	
3. Patrimoniul regiei (ct. 1015)	32	
4. Patrimoniul institutelor naționale de cercetare-dezvoltare (ct. 1018)	33	
5. Alte elemente de capitaluri proprii (ct. 1031)	34	
II. PRIME DE CAPITAL (ct. 104)	35	
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	36	42.939.598
IV. REZERVE (ct. 106)	37	40.134.519
Acțiuni proprii (ct. 109)	38	
Cîștiguri legate de instrumentele de capitaluri proprii (ct. 141)	39	
Pierderi legate de instrumentele de capitaluri proprii (ct. 149)	40	
<b>V. PROFITUL SAU PIERDEREA REPORTAT(Ă)</b>		
SOLD C (ct. 117)	41	
SOLD D (ct. 117)	42	880.684
<b>VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCITIULUI FINANCIAR</b>		
SOLD C (ct. 121)	43	2.432.629
SOLD D (ct. 121)	44	
Repartizarea profitului (ct. 129)	45	150.989
<b>CAPITALURI PROPRII - TOTAL</b> (rd. 29 + 35 + 36 + 37 - 38 + 39 - 40 + 41 - 42 + 43 - 44 - 45)	46	117.551.703
Patrimoniul public (ct. 1016)	47	
Patrimoniul privat (ct. 1017)	48	



<b>CAPITALURI - TOTAL (rd. 46 + 47 + 48) (rd. 04 + 09 + 10 - 13 - 16 - 17 - 18)</b>	<b>49</b>	<b>117.551.703</b>
---	-----------	--------------------

\* Conturi de repartizat după natura elementelor respective.

\*\* Solduri debitoare ale conturilor respective.

\*\*\* Solduri creditoare ale conturilor respective.

Rd.06 - Sumele înscrise la acest rând și preluate din contul 267 reprezintă creanțele aferente contractelor de leasing financiar și altor contracte asimilate, precum și alte creanțe imobilizate, scadente într-o perioadă mai mică de 12 luni.

ADMINISTRATOR,  
Numele și prenumele

ÎNTOCMIT,  
Numele și prenumele

În final, putem verifica dacă activul și pasivul sînt egale :

- pentru activ, avem rîndurile  $A + B + C = 111.447.355 + 18.282.204 + 51.532 = 129.781.091$  lei ;
- pentru pasiv, avem rîndurile  $D + G + H + I + J = 3.551.854 + 7.856.740 + 706.621 + 114.173 + 117.551.703 = 129.781.091$  lei.

Pentru contul de profit și pierdere, formatul este ceva mai complex, dar preluînd cifrele din balanță și din calculele de reconstituire a soldului lui 711 înainte de închidere, ajungem la următoarea configurație (rotunjim din nou) :

Denumirea indicatorilor	Nr. rd.	Exercițiul curent
<b>A</b>	<b>B</b>	
<b>1. Cifra de afaceri netă (rd. 02 + 03 - 04 + 05 + 06)</b>	<b>01</b>	<b>32.918.745</b>
Producția vîndută (ct. 701 + 702 + 703 + 704 + 705 + 706 + 708)	02	21.893.524
Venituri din vînzarea mărfurilor (ct. 707)	03	11.049.030
Reduceri comerciale acordate (ct. 709)	04	23.809
Venituri din dobînzî înregistrate de entitățile radiate din Registrul general și care mai au în derulare contracte de leasing (ct. 766*)	05	
Venituri din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri nete (ct. 7411)	06	
<b>2. Venituri aferente costului producției în curs de execuție (ct. 711 + 712)</b>		
Sold C	07	158.971
Sold D	08	
<b>3. Venituri din producția de imobilizări necorporale și corporale (ct. 721 + 722)</b>	<b>09</b>	<b>69.939</b>
4. Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale (ct. 755)	10	
5. Venituri din producția de investiții imobiliare (ct. 725)	11	
6. Venituri din subvenții de exploatare (ct. 7412 + 7413 + 7414 + 7415 + 7416 + 7417 + 7419)	12	71.924
7. Alte venituri din exploatare (ct. 751 + 758 + 7815)	13	99.374
- din care venituri din fondul comercial negativ (ct. 7815)	14	
- din care venituri din subvenții pentru investiții (ct. 7584)	15	
<b>VENITURI DIN EXPLOATARE - TOTAL (rd. 01 + 07 - 08 + 09 + 10 + 11 + 12 + 13)</b>	<b>16</b>	<b>33.318.955</b>



<b>8. a) Cheltuieli cu materiile prime și materialele consumabile (ct. 601 + 602)</b>	<b>17</b>	<b>1.685.907</b>
Alte cheltuieli materiale (ct. 603 + 604 + 606 + 608)	18	512.875
b) Alte cheltuieli externe (cu energie și apă) (ct. 605)	19	4.342.705
c) Cheltuieli privind mărfurile (ct. 607)	20	4.151.908
Reduceri comerciale primite (ct. 609)	21	4.631
<b>9. Cheltuieli cu personalul (rd. 23 + 24)</b>	<b>22</b>	<b>10.258.531</b>
a) Salarii și indemnizații (ct. 641 + 642 + 643 + 644)	23	7.916.089
b) Cheltuieli cu asigurările și protecția socială (ct. 645)	24	2.342.442
<b>10. a) Ajustări de valoare privind imobilizările corporale și necorporale (rd. 26 - 27)</b>	<b>25</b>	<b>3.893.164</b>
a.1) Cheltuieli (ct. 6811 + 6813 + 6817)	26	3.893.164
a. 2) Venituri (ct. 7813)	27	
b) Ajustări de valoare privind activele circulante (rd. 29 - 30)	28	-16.902
b. 1) Cheltuieli (ct. 654 + 6814)	29	54.568
b. 2) Venituri (ct. 754 + 7814)	30	71.470
<b>11. Alte cheltuieli de exploatare (rd. 32 la 38)</b>	<b>31</b>	<b>4.332.696</b>
11.1. Cheltuieli privind prestațiile externe (ct. 611 + 612 + 613 + 614 + 615 + 621 + 622 + 623 + 624 + 625 + 626 + 627 + 628)	32	2.739.944
11.2. Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate ; cheltuieli reprezentând transferuri și contribuții datorate în baza unor acte normative speciale(ct. 635 + 6586*)	33	1.406.083
11.3. Cheltuieli cu protecția mediului înconjurător (ct. 652)	34	
11.4 Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale (ct. 655)	35	
11.5. Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente similare (ct. 6587)	36	
11.6. Alte cheltuieli (ct. 651 + 6581 + 6582 + 6583 + 6588)	37	186.669
Cheltuieli cu dobânzile de refinanțare înregistrate de entitățile radiate din Registrul general și care mai au în derulare contracte de leasing (ct. 666*)	38	
Ajustări privind provizioanele (rd. 40 - 41)	39	114.264
- Cheltuieli (ct.6812)	40	706.621
- Venituri (ct.7812)	41	592.357
<b>CHELTUIELI DE EXPLOATARE - TOTAL (rd. 17 la 20 - 21 + 22 + 25 + 28 + 31 + 39)</b>	<b>42</b>	<b>29.270.516</b>
<b>PROFITUL SAU PIERDEREA DIN EXPLOATARE :</b>		
- Profit (rd. 16 - 42)	43	4.048.439
- Pierdere (rd. 42 - 16)	44	
12. Venituri din interese de participare (ct. 7611 + 7612 + 7613)	45	4.576
- din care, veniturile obținute de la entitățile afiliate	46	
13. Venituri din dobânzi (ct. 766*)	47	242.073
- din care, veniturile obținute de la entitățile afiliate	48	
14. Venituri din subvenții de exploatare pentru dobânda datorată (ct. 7418)	49	
15. Alte venituri financiare (ct. 762 + 764 + 765 + 767 + 768 + 7615)	50	26.870
- din care, venituri din alte imobilizări financiare ( ct. 7615)	51	
<b>VENITURI FINANCIARE - TOTAL (rd. 45 + 47 + 49 + 50)</b>	<b>52</b>	<b>273.519</b>



16. Ajustări de valoare privind imobilizările financiare și investițiile financiare deținute ca active circulante (rd. 54 - 55)	53	22.763
- Cheltuieli (ct. 686)	54	22.763
- Venituri (ct. 786)	55	0
17. Cheltuieli privind dobânzile (ct. 666*)	56	784.335
- din care, cheltuielile în relația cu entitățile afiliate	57	
Alte cheltuieli financiare (ct. 663 + 664 + 665 + 667 + 668)	58	28.023
<b>CHELTUIELI FINANCIARE - TOTAL (rd. 53 + 56 + 58)</b>	59	835.121
<b>PROFITUL SAU PIERDEREA FINANCIAR(Ă) :</b>		
- Profit (rd. 52 - 59)	60	
- Pierdere (rd. 59 - 52)	61	561.602
<b>VENITURI TOTALE (rd. 16 + 52)</b>	62	33.592.474
<b>CHELTUIELI TOTALE (rd. 42 + 59)</b>	63	30.105.637
<b>18. PROFITUL SAU PIERDEREA BRUT(Ă) :</b>		
- Profit (rd. 62 - 63)	64	3.486.837
- Pierdere (rd. 63 - 62)	65	
19. Impozitul pe profit (ct. 691)	66	1.054.208
20. Alte impozite neprezentate la elementele de mai sus (ct. 698)	67	
<b>21. PROFITUL SAU PIERDEREA NET(Ă) A EXERCITIULUI FINANCIAR :</b>		
- Profit (rd. 64 - 65 - 66 - 67)	68	2.432.629
- Pierdere (rd. 65 + 66 - 67 - 64)	69	

\*) Conturi de repartizat după natura elementelor respective.

La rîndul 23 - se cuprind și drepturile colaboratorilor, stabilite potrivit legislației muncii, care se preiau din rulajul debitor al contului 621 „Cheltuieli cu colaboratorii”, analitic „Colaboratori persoane fizice”.

La rîndul 33 - în contul 6586 „Cheltuieli reprezentînd transferuri și contribuții datorate în baza unor acte normative speciale” se evidențiază cheltuielile reprezentînd transferuri și contribuții datorate în baza unor acte normative speciale, altele decît cele prevăzute de Codul Fiscal.

ADMINISTRATOR,  
Numele și prenumele  
Semnătura

ÎNTOCMIT,  
Numele și prenumele  
Semnătura



## Capitolul 7

# Alte reguli privind întocmirea situațiilor financiare

Avînd în vedere că situațiile financiare trebuie publicate în patru sau cinci luni de la data închiderii, este firesc să ținem seama, în culegerea și prelucrarea informațiilor corespunzătoare și de unele evenimente apărute după data închiderii. De asemenea, conținutul situațiilor financiare nu se limitează la ceea ce apare în bilanț, contul de profit și pierdere sau situația fluxurilor – uneori este nevoie de o completare cu date privind segmentele de activitate sau geografice, cu date privind rentabilitatea fiecărei acțiuni (rezultatul pe acțiune), cu informații privind persoanele afiliate ori cu retratări care să țină seama de caracterul inflaționist al unor economii.

### 7.1. Evenimente ulterioare închiderii

Între data închiderii (31 decembrie pentru cele mai multe firme românești) și data la care situațiile financiare ajung la dispoziția utilizatorilor este posibil să apară evenimente ale căror efecte să influențeze datele raportate la închidere. În IFRS există IAS 10 *Evenimente ulterioare perioadei de raportare*, prin care se reglementează modul în care aceste evenimente trebuie luate în considerare, în sensul ajustării sau nu a situațiilor financiare pentru exercițiul raportat. OMFP 1802/2014 a preluat în bună măsură elementele din IAS 10, prin urmare firmele românești trebuie să respecte norme compatibile cu cele internaționale.

Primul lucru pe care trebuie să-l lămurească aceste norme este intervalul în care apar evenimentele de care trebuie ținut seama. Formularea explicită din OMFP 1802/2014 este „evenimentele ulterioare datei bilanțului sînt acele evenimente, favorabile sau nefavorabile, care au loc între data bilanțului și data la care situațiile financiare anuale sînt autorizate pentru emitere”. Autorizarea pentru emitere înseamnă aprobarea acestor situații spre publicare, de către persoana sau persoanele care au răspunderea administrării efective a firmei (administrator, consiliu de administrație, consiliu director sau alte funcții de conducere). Dacă ținem cont de mai multe momente semnificative în elaborarea, aprobarea și publicarea situațiilor financiare, atunci evenimentele ulterioare închiderii apar în schema din figura 7.1.

În IAS 10 se oferă o soluție și pentru situația în care conducerea executivă trebuie să prezinte situațiile financiare, înainte de publicare, unui consiliu de supraveghere format exclusiv din persoane fără funcții executive. În astfel de cazuri, autorizarea publicării situațiilor financiare are loc atunci cînd conducerea autorizează punerea acestora la dispoziția consiliului de supraveghere.



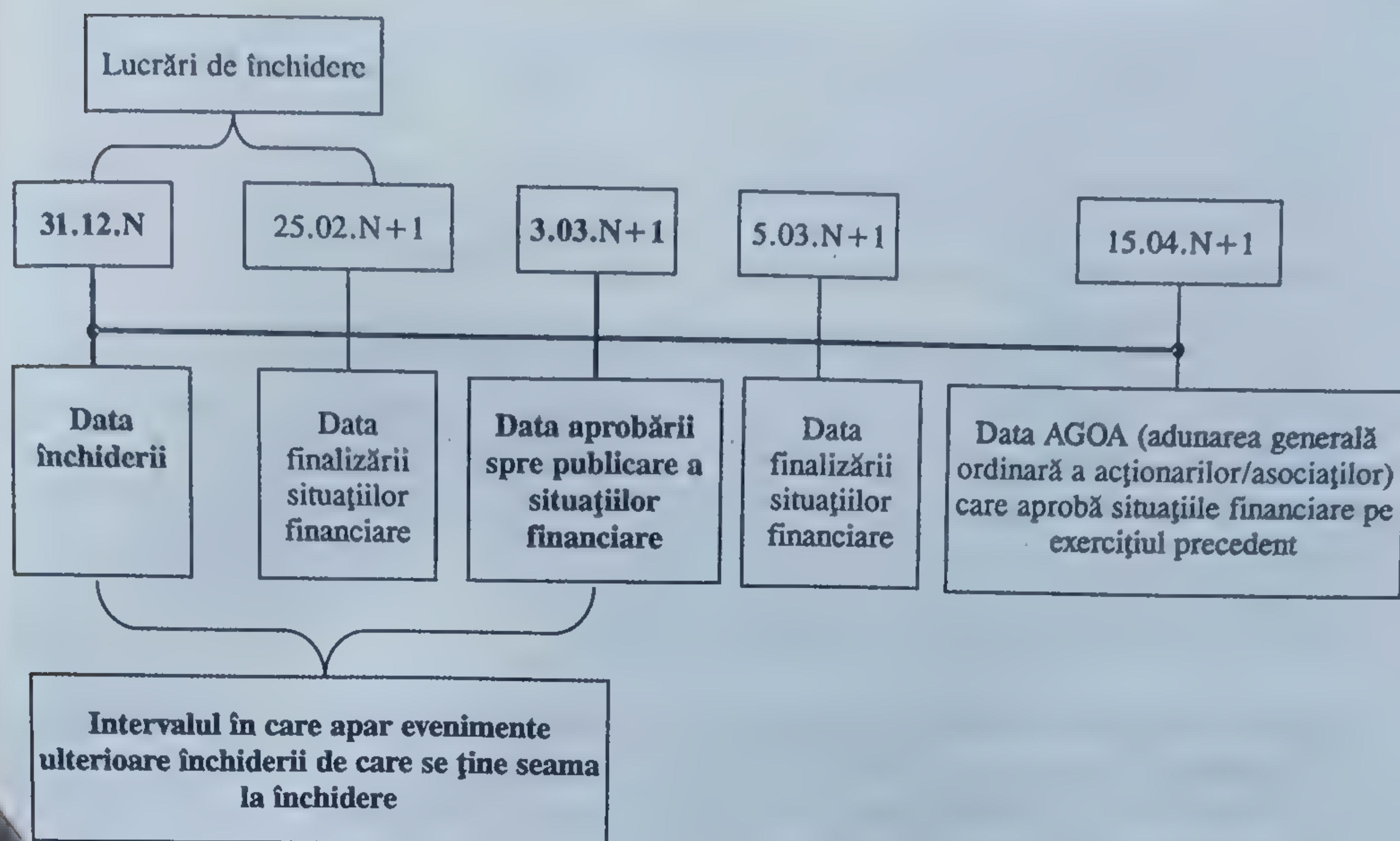


Figura 7.1. Intervalul eligibil pentru evenimente ulterioare închiderii

Este posibil ca unele firme, îndeosebi cele cotate la bursă, să publice informații selectate cu titlu de raportări preliminare, înainte de aprobarea situațiilor financiare definitive spre emitere. Această publicare de informații preliminare nu afectează durata intervalului în care apar evenimente ulterioare eligibile.

Conform normelor contabile, evenimentele din intervalul eligibil se clasifică în două categorii<sup>25</sup>:

- 1) evenimente care infirmă sau confirmă estimări sau evaluări la data închiderii și care conduc obligatoriu la ajustarea situațiilor financiare;
- 2) evenimente noi, fără efecte asupra sumelor raportate în situațiile financiare.

Pentru prima categorie de evenimente este necesar să se revină la închidere și să se corecteze sumele prezentate în conturi. Exemplele pe care ni le oferă normele în acest sens se referă la:

- soluționarea ulterioară datei bilanțului a unui litigiu care confirmă că o entitate are o obligație prezentă la data bilanțului; entitatea ajustează orice provizion recunoscut anterior, legat de acest litigiu, sau recunoaște un nou provizion;
- falimentul unui client, survenit ulterior datei bilanțului, confirmă de obicei că la data bilanțului exista o pierdere aferentă unei creanțe comerciale și, în consecință, entitatea trebuie să ajusteze valoarea contabilă a creanței comerciale;
- descoperirea de fraude sau erori ce arată că situațiile financiare anuale sînt incorecte;

25. Am reformulat textul din norme (inspirîndu-ne din versiunile 2015 în engleză și în franceză ale IFRS), pentru că, atît în versiunea românească a IAS 10, cît și în OMFP 1802/2014, formularea pare anevoioasă, probabil datorită unei traduceri mai puțin reușite. Astfel, avem în textele oficiale:

- evenimente „care fac dovada condițiilor care existau la finalul perioadei de raportare”;
- evenimente „care oferă indicații despre condiții apărute ulterior perioadei de raportare”.



- vânzarea stocurilor imediat după data închiderii poate oferi o informație cu privire la valoarea realizabilă netă a acestora pe care ar fi trebuit ca entitatea să o rețină ca valoare de inventar ;
- determinarea ulterioară perioadei de raportare a costului activelor cumpărate sau a încasărilor din activele vândute înainte de finalul perioadei de raportare (de exemplu, reduceri comerciale și financiare acordate, respectiv primite, după încheierea exercițiului financiar) ;
- determinarea, după data închiderii, a valorii primelor și a altor drepturi cuvenite angajaților pentru exercițiul financiar încheiat, dacă entitatea are obligația de a plăti aceste sume ;
- obținerea de informații datei închiderii care indică faptul că active (altele decât stocurile și creanțele) au fost depreciat la finalul perioadei de raportare sau că valoarea unei pierderi din depreciere anterior recunoscută, aferentă activului respectiv, trebuie ajustată ;
- apariția de informații care să confirme sau să infirme valorile juste ale activelor imobilizate pentru care se reține modelul valorii juste.

În cea de-a doua categorie de evenimente – evenimente noi, care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare –, OMFP 1802/2014 include diminuarea valorii de piață a valorilor mobiliare, în intervalul de timp dintre data bilanțului și data la care situațiile financiare anuale sînt autorizate pentru emitere. Putem adăuga modificarea semnificativă a cursurilor de schimb între data închiderii și aprobarea spre emitere a situațiilor financiare. Dacă, totuși, aceste evenimente noi sînt semnificative, neprezentarea lor ar putea influența deciziile utilizatorilor ; în consecință, entitățile trebuie să prezinte în note natura evenimentului respectiv și o estimare a efectului financiar sau o mențiune conform căreia o astfel de estimare nu poate fi făcută.

În IAS 1 apare și o precizare suplimentară referitoare la indicii care să sugereze incertitudini cu privire la continuitatea activității firmei. Astfel, deteriorarea rezultatelor din exploatare și a situației financiare ulterior perioadei de raportare indică nevoia de a analiza dacă ipoteza continuității activității este încă adecvată. Dacă se estimează că nu mai este adecvat să se plece de la ipoteza de continuitate a activității, atunci IAS 10 prevede mai degrabă o modificare fundamentală a bazei de contabilizare, decât o ajustare a valorilor recunoscute conform bazei originale de contabilizare.

Cîteva exemple :

**a) Reduceri acordate după închidere.** Un distribuitor se angajează contractual să acorde reduceri clienților săi în funcție de volumul cifrei de afaceri realizată cu fiecare dintre aceștia în cursul unui an. Pentru că distribuitorul are mulți clienți și face livrări în toate zilele anului (inclusiv în ultimele zile din decembrie), calculele privind aceste reduceri acordate sînt efectuate în ianuarie N+1 și facturile corespunzătoare au dată de ianuarie N+1. La data întocmirii facturii, se știe exact ce reducere s-a acordat fiecărui client, dar reducerea privește cifra de afaceri din exercițiul N, așa încît acest eveniment ulterior închiderii ne obligă să ne întoarcem la închidere și să înregistrăm reducerea pe seama veniturilor exercițiului N. Presupunînd că reducerea acordată unui client este de 1.000, TVA 200 lei, succesiunea înregistrărilor este prezentată în tabelul 7.1.

**Tabelul 7.1. Contabilizarea unor reduceri facturate după închidere**

<i>La distribuitor</i>	<i>La client</i>
La închidere, factura nu este emisă, deci reducerea se înregistrează cu 418 ;	La închidere, factura nu este ajunsă, deci reducerea se consemnează :
418 = 709 <span style="border: 1px solid black; padding: 0 5px;">1.000</span>	609 = 408 <span style="border: 1px solid black; padding: 0 5px;">1.000</span>



În ianuarie, odată cu întocmirea facturii, se stornează operațiunea precedentă și se contabilizează factura propriu-zisă :

418	=	709	1.000	609	=	408	1.000
și				și			
4111	=	%	1.200	%	=	408	1.200
		709	1.000	609			1.000
		4427	200	4426			200

b) **Indemnizații de asigurări primite după închidere.** În luna octombrie N, un incendiu distruge un activ al firmei. Valoarea de intrare a acestui activ este de 250.000 lei, amortizarea cumulată de 15.000 lei, rezerva din reevaluare aferentă se ridică la 51.000 lei, iar din dezafectarea lui se mai recuperează materiale de 3.000 lei. Bunul este asigurat și firma de asigurări nu a terminat analiza dosarului până la închidere. Indemnizația de asigurări (210.000 lei) este stabilită și acceptată astfel :

- în februarie N+1, adică înainte de aprobarea spre publicare a situațiilor financiare ;
- în iunie N+1, mult după adunarea generală care a aprobat situațiile financiare pe exercițiul precedent.

Contabilizarea pierderilor de pe urma incendiului nu depinde în niciun fel de finalizarea dosarului de asigurare, așa încât se face în luna apariției lor, adică aceste cheltuieli vor afecta rezultatul contabil al exercițiului N (tabelul 7.2).

**Tabelul 7.2. Contabilizarea indemnizațiilor de asigurări ca eveniment ulterior închiderii**

a) indemnizația este stabilită până la aprobarea situațiilor financiare spre emiteră	b) indemnizația este stabilită după aprobarea situațiilor financiare spre emiteră
Consecințelor incendiului, în luna octombrie N se contabilizează la fel în ambele variante :	
- descărcarea gestiunii cu bunul distrus :	- descărcarea gestiunii cu bunul distrus :
% = 213 250.000	% = 213 250.000
2813 15.000	2813 15.000
6587 235.000	6587 235.000
- disponibilizarea rezervei din reevaluare :	- disponibilizarea rezervei din reevaluare :
105 = 1175 51.000	105 = 1175 51.000
- recuperarea unor materiale :	- recuperarea unor materiale :
3018 = 7588 3.000	3018 = 7588 3.000
La închiderea exercițiului N, într-o primă fază, în niciuna dintre variante nu se contabilizează nimic.	
Pentru că primirea indemnizației de asigurări este un eveniment care se încadrează în intervalul eligibil, sîntem obligați să ne întoarcem la 31.12 pentru a contabiliza venitul în același an cu cheltuiala, respectînd astfel principiul contabilității de angajamente, fără a afecta în vreun fel principiul prudenței. Deci, la 31.12. N, se recunoaște un venit :	În perioada în care se pot lua în considerare evenimentele ulterioare închiderii, nu apare nici o informație certă cu privire la venitul din indemnizația de asigurări - principiul prudenței ne interzice recunoașterea unui venit despre care știm că nu este cert, deci nu înregistrăm nici un venit. De aici rezultă că în sarcina exercițiului N vor rămîne doar cheltuielile, urmînd ca venitul să fie recunoscut ulterior.
461/document nesosit = 7588 210.000	



În februarie N+1 avem documentul de la firma de asigurări prin care se confirmă indemnizația :

- stornăm înregistrarea de la închidere :

461/document nesosit = 7588 210.000

- contabilizăm documentul efectiv :

461/document efectiv = 7588 210.000

În luna iunie N+1, firma primește indemnizația care va afecta integral veniturile exercițiului N+1, fără să mai presupună corectarea cifrelor pe exercițiul N<sup>26</sup>.

461/document efectiv = 7588 210.000

## 7.2. Raportarea pe segmente operaționale

Norma contabilă românească precizează că entitățile mijlocii și mari, dar și cele de interes public trebuie să prezinte în notele explicative informația privind cifra de afaceri netă, defalcată pe segmente de activități și pe piețe geografice, în măsura în care aceste segmente și piețe diferă substanțial unele față de altele, ținând seama de modul de organizare a vânzării de produse și a furnizării de servicii.

În IFRS 8, regulile privind raportarea pe segmente operaționale sînt mult mai detaliate. Astfel, un **segment operațional** este definit drept o componentă a entității care îndeplinește cumulativ trei condiții :

- a) se angajează în activități din care poate obține venituri și de pe urma cărora poate suporta cheltuieli (inclusiv venituri și cheltuieli aferente tranzacțiilor cu alte componente ale aceleiași entități) ;
- b) rezultatele proprii sînt examinate în mod periodic de către principalul factor decizional operațional al entității, în vederea luării de decizii cu privire la alocarea resurselor pe segment și a evaluării performanței acestuia ;
- c) există informații financiare distincte disponibile pentru segmentul respectiv.

În general, un segment operațional are un administrator de segment care este direct responsabil și care menține un contact periodic cu principalul factor decizional operațional pentru a discuta activitățile, rezultatele financiare, previziunile sau planurile pentru segmentul respectiv. Entitatea trebuie să raporteze separat informații despre fiecare segment operațional care îndeplinește condițiile de mai sus și care depășește pragurile cantitative<sup>27</sup> stabilite de normă.

Două sau mai multe segmente pot fi agregate într-un singur segment operațional dacă au caracteristici economice similare și sînt similare în fiecare dintre aspectele următoare :

26. În situația în care suma aferentă este semnificativă, credem că firma ar putea opta și pentru contabilizarea ei direct la rezultatul reportat, evitînd astfel modificarea semnificativă a rezultatului curent al exercițiului N+1.

27. Pragurile cantitative la care face trimitere IFRS 8 sînt :

- a) veniturile, inclusiv vânzările către clienți externi și vânzările sau transferurile între segmente, reprezintă 10% sau mai mult din veniturile combinate, interne și externe, ale tuturor segmentelor operaționale ;
- b) valoarea absolută a profitului sau pierderii sale raportate este de 10% sau mai mult din cea mai mare valoare, în valoare absolută, dintre (i) profitul combinat raportat pentru toate segmentele operaționale care nu au raportat o pierdere și (ii) pierderea combinată raportată din toate segmentele operaționale care au raportat o pierdere ;
- c) activele reprezintă 10% sau mai mult din activele combinate ale tuturor segmentelor operaționale.



natura produselor și serviciilor ; natura proceselor de producție ; tipul sau categoria de clienți pentru produsele și serviciile lor ; metodele utilizate pentru distribuirea produselor sau prestarea serviciilor lor ; natura mediului de reglementare, de exemplu, sector bancar, asigurări sau utilități publice.

Segmentele operaționale care nu respectă nici unul din pragurile cantitative pot fi considerate raportabile și pot fi prezentate separat, atunci când conducerea este de părere că informațiile despre segmente ar fi utile pentru utilizatorii situațiilor financiare.

Dacă veniturile totale externe raportate de segmentele operaționale constituie mai puțin de 75% din veniturile entității, trebuie identificate segmente suplimentare operaționale drept segmente raportabile (chiar dacă ele nu satisfac criteriile standard), pînă cînd cel puțin 75% din veniturile entității sînt incluse în segmentele raportabile. Informațiile despre alte activități și segmente operaționale care nu sînt raportabile trebuie combinate și prezentate în categoria „alte segmente”.

Pentru a respecta principiul de raportare general din IFRS 8, entitățile care aplică IFRS trebuie să prezinte următoarele informații pentru fiecare perioadă :

- factorii utilizați pentru identificarea segmentelor raportabile ale entității, inclusiv baza de organizare (de exemplu, dacă conducerea a ales să organizeze entitatea după diferențele dintre produse și servicii, zone geografice, medii de reglementare, sau o combinație de factori, și dacă segmentele de activitate au fost agregate) ;
- raționamentele făcute de conducere la aplicarea criteriilor de agregare ; aceasta include o scurtă descriere a segmentelor de activitate care au fost agregate în acest mod și a indicatorilor economici care au fost evaluați pentru a determina că segmentele de activitate agregate au caracteristici economice similare ;
- tipurile de produse și servicii din care își obține veniturile fiecare segment raportabil ;
- informații despre profitul sau pierderea pe segment raportat, inclusiv veniturile și cheltuielile aferente, activele segmentului, datoriile segmentului și baza de evaluare ;
- reconcilierii ale totalului veniturilor pe segmente, ale profitului sau pierderii pe segment, ale activelor segmentului, datoriilor segmentului și altor elemente importante pe segmente cu valorile corespunzătoare pe ansamblul entității.

Entitatea trebuie să prezinte, de asemenea, următoarele informații despre fiecare segment raportabil :

- veniturile de la clienții externi ;
- veniturile din tranzacții cu alte segmente operaționale ale aceleiași entități ;
- veniturile din dobînzii ;
- cheltuielile cu dobînzile ;
- deprecierea și amortizarea ;
- elemente importante ale veniturilor și cheltuielilor ;
- interesele entității în profitul sau pierderea entităților asociate și ale asocierilor în participație contabilizate prin metoda punerii în echivalență ;
- cheltuielile sau veniturile privind impozitul pe profit ;
- elementele nemonetare importante, altele decît deprecierea și amortizarea.

Entitățile care aplică IFRS trebuie să raporteze următoarele informații geografice, cu excepția cazului în care informațiile necesare nu sînt disponibile iar costul elaborării acestora ar fi excesiv :



natura produselor și serviciilor ; natura proceselor de producție ; tipul sau categoria de clienți pentru produsele și serviciile lor ; metodele utilizate pentru distribuirea produselor sau prestarea serviciilor lor ; natura mediului de reglementare, de exemplu, sector bancar, asigurări sau utilități publice.

Segmentele operaționale care nu respectă nici unul din pragurile cantitative pot fi considerate raportabile și pot fi prezentate separat, atunci când conducerea este de părere că informațiile despre segmente ar fi utile pentru utilizatorii situațiilor financiare.

Dacă veniturile totale externe raportate de segmentele operaționale constituie mai puțin de 75% din veniturile entității, trebuie identificate segmente suplimentare operaționale drept segmente raportabile (chiar dacă ele nu satisfac criteriile standard), pînă cînd cel puțin 75% din veniturile entității sînt incluse în segmentele raportabile. Informațiile despre alte activități și segmente operaționale care nu sînt raportabile trebuie combinate și prezentate în categoria „alte segmente”.

Pentru a respecta principiul de raportare general din IFRS 8, entitățile care aplică IFRS trebuie să prezinte următoarele informații pentru fiecare perioadă :

- factorii utilizați pentru identificarea segmentelor raportabile ale entității, inclusiv baza de organizare (de exemplu, dacă conducerea a ales să organizeze entitatea după diferențele dintre produse și servicii, zone geografice, medii de reglementare, sau o combinație de factori, și dacă segmentele de activitate au fost agregate) ;
- raționamentele făcute de conducere la aplicarea criteriilor de agregare ; aceasta include o scurtă descriere a segmentelor de activitate care au fost agregate în acest mod și a indicatorilor economici care au fost evaluați pentru a determina că segmentele de activitate agregate au caracteristici economice similare ;
- tipurile de produse și servicii din care își obține veniturile fiecare segment raportabil ;
- informații despre profitul sau pierderea pe segment raportat, inclusiv veniturile și cheltuielile aferente, activele segmentului, datoriile segmentului și baza de evaluare ;
- reconcilierii ale totalului veniturilor pe segmente, ale profitului sau pierderii pe segment, ale activelor segmentului, datoriilor segmentului și altor elemente importante pe segmente cu valorile corespunzătoare pe ansamblul entității.

Entitatea trebuie să prezinte, de asemenea, următoarele informații despre fiecare segment raportabil :

- veniturile de la clienții externi ;
- veniturile din tranzacții cu alte segmente operaționale ale aceleiași entități ;
- veniturile din dobînzile ;
- cheltuielile cu dobînzile ;
- deprecierea și amortizarea ;
- elemente importante ale veniturilor și cheltuielilor ;
- interesele entității în profitul sau pierderea entităților asociate și ale asocierilor în participație contabilizate prin metoda punerii în echivalență ;
- cheltuielile sau veniturile privind impozitul pe profit ;
- elementele nemonetare importante, altele decît deprecierea și amortizarea.

Entitățile care aplică IFRS trebuie să raporteze următoarele informații geografice, cu excepția cazului în care informațiile necesare nu sînt disponibile iar costul elaborării acestora ar fi excesiv :



- veniturile din partea clienților externi atribuite țării de rezidență a entității și cel atribuite tuturor țărilor străine, în total, din care entitatea își generează veniturile ;
- activele imobilizate, altele decât instrumentele financiare, creanțele privind impozitul amânat, creanțele privind beneficiile postangajare și drepturile care rezultă din contracte de asigurări localizate în țara de rezidență a entității și cele localizate în toate țările străine, în total, în care entitatea deține active ; dacă activele dintr-o anumită țară străină sînt importante, acele active trebuie prezentate separat.

O entitate trebuie să ofere informații privind măsura în care depinde de clienții principali. Dacă veniturile din tranzacțiile cu un singur client extern se ridică la 10% sau mai mult din veniturile entității, entitatea trebuie să prezinte acest fapt, valoarea totală a veniturilor din partea fiecărui astfel de client, precum și identitatea segmentului sau segmentelor care raportează veniturile. Entitatea nu trebuie să prezinte identitatea unui client principal sau valoarea veniturilor pe care fiecare segment le raportează din partea acelui client.

### 7.3. Informarea financiară privind persoanele afiliate

Derularea afacerilor de către firmele mai mari sau mai mici poate conduce la apariția unor tranzacții cu persoane care aparțin aceluiași grup sau aceleași familii ori cu persoane care beneficiază de informații privilegiate despre firmă. Este probabil ca aceste tranzacții să nu se petreacă mereu în condiții de piață, tocmai datorită relațiilor privilegiate dintre părțile implicate. Ba mai mult, este uneori posibil ca tranzacții de acest gen să nu aibă justificare economică. Pentru a permite utilizatorilor să fie corect informați în legătură cu impactul acestor tranzacții asupra performanțelor firmei, normele contabile impun raportarea în notele explicative a datelor esențiale privind relațiile cu astfel de persoane. Termenul folosit pentru a desemna persoanele eligibile pentru această raportare este *părți legate* (în OMFP 1802/2014), *părți afiliate* (în IAS 24) sau *persoane afiliate* (în codul fiscal).

În OMFP 1802/2014, definiția *părții legate* se face prin exemplificarea relațiilor firmei cu anumite persoane fizice sau juridice. Astfel, o persoană sau un membru apropiat al familiei<sup>28</sup> persoanei respective este legată unei entități raportoare dacă acea persoană :

- deține controlul sau controlul comun asupra entității raportoare ;
- are o influență semnificativă asupra entității raportoare ;
- este un membru al personalului-cheie din conducerea entității raportoare sau a societății-mamă a entității raportoare.

În cazul entităților cu recunoaștere juridică, o entitate este legată unei entități raportoare dacă îndeplinește oricare dintre următoarele condiții<sup>29</sup> :

28. Membrii apropiați ai familiei unei persoane sînt acei membri ai familiei care se anticipează să influențeze sau să fie influențați de respectiva persoană în relația lor cu entitatea și includ : copiii și soțul (soția) sau partenerul de viață ai persoanei ; copiii soțului (soției) sau partenerului de viață al persoanei ; cei care depind de persoana respectivă sau de soțul (soția) sau partenerul de viață al acestora.

29. Textul este preluat ca atare din OMFP 1802/2014, motiv pentru care este, poate, și mai greu de citit decât restul.



- (i) entitatea și entitatea raportoare sînt membre ale aceluiași grup ;
- (ii) o entitate este entitate asociată sau entitate controlată în comun a celeilalte entități (sau entitate asociată sau entitate controlată în comun a unui membru al grupului din care face parte cealaltă entitate) ;
- (iii) ambele entități sînt entități controlate în comun ale aceluiași terț ;
- (iv) o entitate este entitate controlată în comun a unei terțe entități, iar cealaltă este o entitate asociată a terței entități ;
- (v) entitatea este un plan de beneficii postangajare în beneficiul angajaților entității raportoare sau al unei entități legate entității raportoare. În cazul în care entitatea raportoare reprezintă ea însăși un astfel de plan, angajatorii sponsori sînt, de asemenea, legați entității raportoare ;
- (vi) entitatea este controlată sau controlată în comun de o persoană fizică ;
- (vii) o persoană fizică influențează semnificativ entitatea sau este membru al personalului-cheie din conducerea entității (sau a societății-mamă a entității) ;
- (viii) entitatea sau orice membru al unui grup din care aceasta face parte furnizează entității raportoare sau societății-mamă a entității raportoare servicii legate de personalul-cheie din conducerea entității respective.

În același context, se definește și *entitatea legată cu o autoritate guvernamentală* ca fiind entitatea este controlată, controlată în comun sau influențată semnificativ de guvern.

Relațiile dintre o societate-mamă și filialele sale trebuie prezentate, indiferent dacă au existat sau nu tranzacții între ele. O entitate trebuie să prezinte numele societății-mamă și, în cazul în care diferă, partea care controlează în ultimă instanță. Dacă nici societatea-mamă, nici partea care controlează în ultimă instanță nu întocmește situații financiare anuale consolidate disponibile pentru uzul public, trebuie să se prezinte și numele societății-mamă situate imediat deasupra societății-mamă a entității raportoare care întocmește aceste situații.

Entitățile trebuie să prezinte informațiile privind modul de compensare a personalului-cheie din conducere pe total și pe categorii de beneficii acordate acestuia.

Dacă entitatea a avut tranzacții cu părțile legate pe parcursul perioadelor acoperite de situațiile financiare, aceasta trebuie să prezinte natura relației cu părțile legate, precum și informațiile cu privire la respectivele tranzacții și soldurile scadente, inclusiv angajamentele, necesare pentru ca utilizatorii să înțeleagă efectul potențial al relației asupra situațiilor financiare. Prezentarea informațiilor trebuie să includă cel puțin :

- a) valoarea tranzacțiilor<sup>30</sup> ;
- b) valoarea soldurilor scadente, inclusiv a angajamentelor, termenii și condițiile acestora, inclusiv dacă sînt garantate, și natura contraprestației de decontat ; detalii privind garanțiile date sau primite ;
- c) provizioanele privind creanțele îndoielnice aferente valorii soldurilor scadente ;
- d) cheltuiala recunoscută în timpul perioadei cu privire la creanțele nerecuperabile sau îndoielnice datorate de părțile legate.

30. Cîteva exemple de tranzacții cu părți legate : cumpărări sau vânzări de bunuri (finite sau nu) ; cumpărări sau vânzări de proprietăți imobiliare și de alte active ; prestare sau primire de servicii ; contracte de leasing ; transferuri prin cercetare și dezvoltare ; transferuri în cadrul acordurilor de licență ; transferuri în cadrul angajamentelor de finanțare (inclusiv împrumuturi și contribuții la capitalurile proprii în numerar sau în natură) ; acordarea de garanții personale și reale ; angajamente de a lua măsuri în cazul în care are sau nu are loc în viitor un anumit eveniment, inclusiv contractele cu titlu executoriu (recunoscute și nerecunoscute) ; decontarea datoriilor în numele entității sau de către entitate în numele părții legate.



Trebuie prezentate, de asemenea, sumele suportate de entitate pentru furnizarea serviciilor privind personalul-cheie din conducere, care sînt efectuate de o entitate separată de administrare.

Reglementările din OMFP 1802/2014 au fost preluate aproape integral din IAS 24.

Avînd în vedere relația (*de facto*) destul de strînsă între contabilitatea și fiscalitatea multor întreprinderi din România, este util să amintim și definiția persoanelor afiliate pe care o propune codul fiscal. Astfel, la definițiile din art. 7 (versiunea valabilă începînd cu 2016), codul fiscal stabilește că o persoană este afiliată dacă relația ei cu altă persoană este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri :

- a) o persoană fizică este afiliată cu altă persoană fizică dacă acestea sînt soț/soție sau rude pînă la gradul al III-lea inclusiv ;
- b) o persoană fizică este afiliată cu o persoană juridică dacă persoana fizică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot ale unei persoane juridice ori dacă controlează în mod efectiv persoana juridică ;
- c) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă aceasta deține cel puțin, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează în mod efectiv acea persoană juridică ;
- d) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă o persoană deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează în mod efectiv acea persoană juridică.

## 7.4. Rezultatul pe acțiune

IAS 33 *Rezultatul pe acțiune* stabilește regulile de calcul și de prezentare a acestui indicator în situațiile financiare ale entităților ale căror acțiuni sînt, sau vor fi, tranzacționate pe piață, cît și ale altor entități care doresc să prezinte informații despre sumele pe acțiune. Indicatorul rezultat pe acțiune ( $R_a$  sau EPS – *earning per share*) oferă utilizatorilor informații despre rentabilitatea investițiilor lor în societatea respectivă. Punerea în evidență a relației dintre rezultatele unei întreprinderi pe parcursul unui an și numărul acțiunilor existente în acel an reprezintă o metodă des folosită de către analiștii financiari și de către investitori pentru a măsura profitabilitatea unei societăți. Prin stabilirea metodelor de determinare a numărătorului și a numitorului, IAS 33 urmărește îmbunătățirea comparabilității acestui indicator între anii anteriori și între diferite entități. În acest standard se stabilesc două mărimi privind rezultatul pe acțiune :

- rezultatul de bază pe acțiune –  $R_{ba}$  ;
- rezultatul diluat pe acțiune –  $R_{da}$ .

**Rezultatul de bază pe acțiune –  $R_{ba}$**  se calculează împărțind profitul sau pierderea netă aferentă exercițiului și care se poate atribui acțiunilor obișnuite ( $R_n$ ), la media ponderată a acțiunilor obișnuite/comune<sup>31</sup> ( $M_{paoc}$ ) aflate în circulație în exercițiul respectiv.

31. Acțiunea obișnuită sau comună este un instrument de capital, subordonat tuturor celorlalte clase de instrumente de capital. Aceasta exclude, în mod normal, acțiunile preferențiale.



$$Rba = \frac{Rn}{Mpaoc}$$

Rezultatul net luat în considerare este profitul sau pierderea după deducerea impozitului și a dividendelor preferențiale. În cele mai multe cazuri, acțiunile sînt incluse în media ponderată a numărului de acțiuni de la data la care se poate primi contraprestația. Media ponderată a acțiunilor comune în circulație în exercițiul respectiv reflectă faptul că valoarea capitalului acționarilor poate varia pe parcursul perioadei, ca rezultat al unui număr mai mare sau mai mic de acțiuni în circulație la diferite momente. *Mpaoc* se obține plecînd de la numărul de acțiuni comune în circulație la începutul perioadei, ajustat cu numărul de acțiuni comune răscumpărate sau emise pe parcursul perioadei, multiplicat cu un factor de ponderare-timp<sup>32</sup>.

Exemplu<sup>33</sup>: În exercițiul N, întreprinderea a avut un rezultat net de 5.000.000 lei. Știm că întreprinderea nu a emis decît acțiuni comune. Evoluția numărului acestor acțiuni aflate în circulație este următoarea:

- la 1.01.N capitalul social corespundea unui număr de 1.000.000 acțiuni;
- pe 1.05.N s-au emis 250.000 acțiuni subscrise integral și pentru care vîrșămintele au fost în numerar;
- pe 1.12.N întreprinderea dobîndește 80.000 acțiuni proprii și acestea nu sînt înstrăinate pînă la sfîrșitul exercițiului.

$$Mpaoc = 1.000.000 \times \frac{365}{365} + 250.000 \times \frac{245}{365} - 80.000 \times \frac{31}{365} = 1.161.014 \text{ acțiuni}$$

$$\text{Astfel, } Rba = \frac{5.000.000}{1.161.014} = 4,3066 \text{ lei/act}$$

Atunci cînd există acțiuni preferențiale, ele pot face obiectul unei oferte publice de răscumpărare lansată de întreprindere. Diferența dintre valoarea justă a contrapartidei vîrșate acționarilor preferențiali și valoarea contabilă a acțiunilor preferențiale respective reprezintă un cîștig al acționarilor respectivi și o reducere a rezultatului nedistribuit de către entitate. Această diferență se scade din rezultatul net al exercițiului, cu ocazia stabilirii rezultatului atribuibil deținătorilor de acțiuni obișnuite. De asemenea, o întreprindere poate declanșa anticipat conversia acțiunilor preferențiale în acțiuni obișnuite, prin modificarea condițiilor de conversie în favoarea acționarilor preferențiali. Partea cu care valoarea justă a acțiunilor obișnuite astfel emise depășește valoarea justă a acțiunilor obișnuite care s-ar fi emis în condițiile inițiale trebuie și ea scăzută din rezultatul net atunci cînd se stabilește rezultatul atribuibil acțiunilor obișnuite. Dimpotrivă, orice excedent al valorii acțiunilor preferențiale constatat peste valoarea justă a contraprestației la care ar fi obligată firma cu ocazia conversiei trebuie adăugat la rezultatul atribuit acțiunilor obișnuite.

În ceea ce privește numărul de acțiuni care se ia în considerare la numitorul formulei de calcul al *Rba*, includerea acestora este valabilă începînd cu data la care ia naștere dreptul firmei de a cere contrapartida aferentă aportului; de exemplu:

32. Factorul de ponderare a timpului este egal cu numărul de zile în care acțiunile respective s-au aflat în circulație, ca o cotă din numărul total de zile ale perioadei. De reținut că, în multe situații, se acceptă o aproximare convenabilă a acestei medii ponderate.

33. Cele mai multe exemple din acest paragraf sînt inspirate din anexele la IAS 33 *Rezultatul pe acțiune*, așa cum apar ele în versiunea românească a IFRS 2015 (partea B).



- acțiunile obișnuite emise în numerar sînt incluse la data la care creanța față de acționari este exigibilă ;
- acțiunile obișnuite emise ca urmare a reinvestirii dividendelor se includ la data deciziei de reinvestire ;
- acțiunile obișnuite rezultate ca urmare a conversiei unor datorii financiare (inclusiv dobînda aferentă acestora) se includ începînd cu data la care se întrerupe calculul dobînzii ;
- acțiunile obișnuite rezultate ca urmare a conversiei unor datorii altele decît cele financiare se includ începînd cu data la care se consideră că s-a realizat decontarea (data la care datoria se consideră stinsă) ;
- acțiunile obișnuite rezultate ca urmare a unor aporturi în natură se includ începînd cu data la care se contabilizează dobîndirea bunurilor.

Acțiunile a căror emisiune este condiționată nu se iau în calcul decît începînd cu data la care sînt îndeplinite condițiile de emisiune.

*Mpaoc* aferentă perioadei curente și perioadelor precedente prezentate în situațiile financiare trebuie ajustată pentru a ține seama de efectele evenimentelor (altele decît conversia efectivă a acțiunilor potențiale) care au avut ca efect modificarea numărului de acțiuni, fără sa aibă un corespondent în active efective. Astfel de evenimente sînt :

- emisiunea de acțiuni gratuite prin conversia altor structuri de capitaluri proprii ;
- apariția unui element gratuit în orice altă emisiune de acțiuni, cum ar fi elementul gratuit din emisiunea de drepturi în favoarea acționarilor existenți ;
- apariția de acțiuni suplimentare prin fracționarea (splitarea) acțiunilor existente la un moment dat ;
- diminuarea numărului de acțiuni prin gruparea mai multor acțiuni existente într-o singură acțiune.

Toate aceste modificări trebuie considerate ca și cum ar fi avut loc la începutul primului exercițiu pentru care se prezintă informații comparative, indiferent de data la care devin efective.

Exemplu : Situația rezultatului contabil și a numărului de acțiuni obișnuite aflate în circulație se prezintă astfel :

- pentru exercițiul N : 2.000.000 lei ; pentru N+1 : 5.000.000 lei ;
- pînă la 31.10.N+1, existau 900.000 acțiuni obișnuite în circulație, iar la 31.10.N+1 s-a emis o acțiune gratuită pentru fiecare acțiune existentă (prin încorporare de rezerve), ceea ce înseamnă că la 31.12.N+1 există 1.800.000 acțiuni obișnuite.

În aceste condiții, *Rba* apărut în situațiile financiare pe N a fost de  $2.000.000 / 900.000 = 2,2222$  lei/acțiune. Emisiunea de acțiuni gratuite din N+1 ne obligă la recalcularea *Rba* N, așa încît în situațiile financiare pe N+1 avem :

- *Rba* N :  $2.000.000 / 1.800.000 = 1,111$  lei/acțiune ;
- *Rba* N+1 :  $5.000.000 / 1.800.000 = 2,778$  lei/acțiune.

Altfel, cifrele raportate pentru cele două exerciții succesive nu ar fi comparabile.

Acțiunile obișnuite/comune, emise ca parte a prețului de cumpărare în cazul unei regrupări de întreprinderi prin metoda achiziției, se includ în media ponderată a numărului



de acțiuni la data achiziției, deoarece cumpărătorul include în contul său de profit și pierdere rezultatele operațiunilor efectuate de societatea achiziționată începând de la data achiziției.

**Rezultatul diluat pe acțiune** se calculează plecând de la elementele valabile pentru stabilirea rezultatului de bază pe acțiune; aceste elemente (rezultatul atribuit acționarilor obișnuiți și numărul de acțiuni în circulație) sînt ajustate pentru a se ține seama de influența tuturor acțiunilor comune potențiale diluante, aflate în circulație. Astfel, rezultatul net aferent exercițiului, corespunzător acțiunilor comune, se mărește cu valoarea după impozitare a dividendelor și a dobînzilor recunoscute în acel exercițiu, aferentă acțiunilor comune potențiale diluante și se ajustează în funcție de orice alte modificări ale veniturilor sau cheltuielilor exercițiului. În același timp, media ponderată a acțiunilor în circulație este majorată cu media ponderată a acțiunilor obișnuite care ar fi putut să se afle în circulație, în ipoteza că s-ar fi efectuat conversia tuturor acțiunilor potențiale cu efect diluant. În ceea ce privește acest al doilea termen al formulei, trebuie precizat că IAS 33 impune regula potrivit căreia acțiunile obișnuite potențiale diluante au fost convertite în acțiuni obișnuite la începutul exercițiului sau la data emisiunii lor, dacă această dată este ulterioară începerii exercițiului<sup>34</sup>.

**Exemplu:** a) *Obligațiuni convertibile* – În exercițiul N, rezultatul atribuit acțiunilor obișnuite este de 870.000 lei, iar media acțiunilor obișnuite aflate în circulație este de 1.200.000. De aici rezultă un *Rba* de  $870.000 / 1.200.000 = 0,725$  lei/acțiune. În același exercițiu, firma are în circulație 240.000 obligațiuni convertibile în acțiuni (conversia se poate face la un raport de 1 : 1). Știm că dobînda suportată pe cheltuieli în cursul exercițiului pentru obligațiunile respective a fost de 102.000 lei, ceea ce a generat și o economie de impozit pe profit egală cu  $16\% \times 102.000 = 16.320$  lei.

Plecînd de la aceste date, stabilim mărimile necesare pentru calculul *Rda*:

la numărătorul formulei trebuie să adăugăm dobînda, care n-ar mai fi considerată ca atare în cazul conversiei obligațiunilor în acțiuni, și trebuie, de asemenea, să anulăm efectul economiei de impozit generate de reîncadrarea dobînzii: suma netă astfel adăugată este de  $102.000 - 16.320 = 85.680$  lei;

– la numitorul formulei se adaugă acțiunile potențiale generate de existența drepturilor de conversie a obligațiunilor în acțiuni:  $240.000 \times (1/1) = 240.000$  acțiuni potențiale.

Astfel,  $Rda = \frac{870.000 + 85.680}{1.200.000 + 240.000} = \frac{955.680}{1.440.000} = 0,6637$  lei/acțiune.

b) *Opțiuni pe acțiuni* – Exercițiul curent s-a încheiat cu un rezultat net de 6.300.000 lei. Știm că există acțiuni preferențiale neconvertibile cărora le revine un dividend prioritar de 900.000 lei. În același exercițiu, media ponderată a acțiunilor aflate în circulație este de 1.387.800 acțiuni. În cursul exercițiului au fost disponibile, fără a se exercita, opțiuni pentru dobîndirea a 417.000 acțiuni, la preț de exercitare de 10 lei/acțiune. Valoarea justă medie a unei acțiuni în cursul exercițiului s-a ridicat la 18,54 lei/acțiune.

34. În acest context, acțiunile potențiale sînt ponderate în funcție de perioada în care s-au aflat în circulație. Acțiunile potențiale care au fost anulate sau care au fost lăsate să expire în cursul perioadei nu sînt luate în considerare în calculul rezultatului diluat pe acțiune decît pentru perioada în care au fost efectiv în circulație. De asemenea, acțiunile potențiale care au fost convertite în acțiuni propriu-zise în cursul exercițiului sînt luate în considerare doar pentru perioada de la începutul exercițiului pînă la data conversiei – începînd cu această dată, ele sînt luate în calcul la stabilirea rezultatului de bază pe acțiune.



$$Rba = \frac{6.300.000 - 900.000}{1.387.800} = \frac{5.400.000}{1.387.800} = 3,8911 \text{ lei/acțiune.}$$

Pentru a stabili *Rda* este necesar să aflăm cu cât se modifică media ponderată a acțiunilor în circulație (rezultatul de la numărător nu se modifică). În acest scop, întrebarea la care trebuie să găsim răspuns este următoarea: câte acțiuni noi ar apărea pentru întreprindere fără nici un fel de contrapartidă în capitalurile proprii? Întrebarea se justifică prin aceea că opțiunile se pot exercita la un preț mai mic decât valoarea justă a acțiunilor, ceea ce generează un avantaj evident pentru deținătorul opțiunilor și un oarecare dezavantaj pentru firma care și-ar fi putut vinde acțiunile cu un preț mai mare – de aici rezultă un fel de pierdere pentru vechii acționari, pierdere concretizată într-o diminuare a rezultatului pe acțiune. Evidențierea pierderii se face prin mărirea numitorului formulei cu exact acțiunile care se consideră că vor fi emise fără nici un fel de contrapartidă, la eventuala exercitare a opțiunilor. Algoritmul de stabilire a acestui număr de acțiuni potențiale diluante este următorul:

- se calculează ce capital poate mobiliza întreprinderea în urma exercitării opțiunilor:  
 $417.000 \times 10 = 4.170.000 \text{ lei};$
- se determină numărul de acțiuni care ar trebui emise la valoarea justă pentru a obține resursa calculată la punctul precedent:  $4.170.000 / 18,54 = 224.919 \text{ acțiuni};$
- din cele două calcule precedente rezultă că, în urma exercitării opțiunilor privind acțiunile, firma emite de fapt cu titlu gratuit  $417.000 - 224.919 = 192.081 \text{ acțiuni}$  care vor avea un efect diluant.

$$\text{În aceste condiții, } Rda = \frac{5.400.000}{1.387.800 + 192.081} = \frac{5.400.000}{1.579.881} = 3,4180 \text{ lei/acțiune.}$$

Acțiunile potențiale trebuie luate în calcul la determinarea *Rda* doar dacă au efect diluant, adică doar dacă au ca efect o reducere a rezultatului pe acțiune. Astfel, în calculul *Rda* se ignoră acțiunile potențiale cu efect antidiluant, adică acele acțiuni potențiale care ar conduce la un *Rda* mai mare decât *Rba*. Atunci când se stabilește efectul diluant sau antidiluant al unor acțiuni potențiale, este necesară o analiză individuală a fiecărei surse de acțiuni potențiale și nu trebuie considerate global toate tipurile de acțiuni potențiale. Astfel, pentru a maximiza diluarea rezultatului pe acțiune, fiecare emisiune sau serie de acțiuni potențiale diluante este luată în considerare de o manieră secvențială, de la cea mai diluantă, pînă la cea mai puțin diluantă.

Exemplu: Elementele necesare pentru stabilirea *Rba* și *Rda* sînt expuse în continuare:

- rezultatul contabil net: 24.000.000 lei;
- acțiuni obișnuite aflate în circulație: 3.951.600;
- valoarea justă medie a unei acțiuni de-a lungul exercițiului: 15,42 lei;
- există 850.000 opțiuni pentru acțiuni, la preț de exercitare de 9 lei/acțiune;
- firma are emise 100.000 obligațiuni convertibile (o obligațiune pentru o acțiune) și pentru care dobînda suportată în cursul exercițiului a fost de 900.000 lei (impozitul pe profit se calculează prin aplicarea unei cote de 16%);
- există 900.000 acțiuni preferențiale care dau dreptul la un dividend prioritar unitar de 1,5 lei/acțiune și sînt convertibile în acțiuni obișnuite (o acțiune obișnuită pentru două preferențiale).

$$Rba = \frac{24.000.000 - 900.000 \times 1,5}{3.951.600} = \frac{22.650.000}{3.951.600} = 5,7319 \text{ lei/acțiune.}$$



Pentru calculul *Rda* trebuie să stabilim dacă acțiunile potențiale din cele trei loturi (opțiuni pentru acțiuni, acțiuni preferențiale convertibile, obligațiuni convertibile) au caracter diluant sau antidiluant :

<i>Elementul generator de acțiuni potențiale</i>	<i>Efectele acțiunilor asupra rezultatului</i>	<i>Efectele acțiunilor potențiale asupra mediei acțiunilor în circulație</i>	<i>Rezultatul pe acțiune aferent acțiunilor potențiale</i>
Opțiuni	-	$850.000 - (850.000 \times 9)/15,42 = +353.891$	-
Obligațiuni convertibile	$900.000 - 16\% \times 900.000 = +756.000$	$100.000 \times (1/1) = +100.000$	+7,56
Acțiuni preferențiale convertibile	$900.000 \times 1,5 = +1.350.000$	$900.000 \times (1/2) = +450.000$	+3,00

După aceste calcule, rezultă că ordinea în care se iau în calcul acțiunile potențiale este următoarea :

- 1) opțiuni ;
- 2) acțiuni preferențiale ;
- 3) obligațiuni convertibile.

Calculul *Rda* se poate prezenta astfel :

<i>Explicația</i>	<i>Rezultat cumulativ</i>	<i>Număr cumulativ de acțiuni</i>	<i>Rezultatul pe acțiune</i>	<i>Efectul asupra Rda</i>
Elemente reținute pentru <i>Rba</i>	22.650.000	3.951.600	5,7319	-
Opțiuni	$22.650.000 + 0 = 22.650.000$	$3.951.600 + 353.891 = 4.305.491$	5,2607	diluant (5,2607 < 5,7319)
Acțiuni preferențiale	$22.650.000 + 1.350.000 = 24.000.000$	$4.305.491 + 450.000 = 4.755.491$	5,0468	diluant (5,0468 < 5,2607)
Obligațiuni convertibile	$24.000.000 + 756.000 = 24.756.000$	$4.755.491 + 100.000 = 4.855.491$	5,0986	antidiluant (5,0986 > 5,0468)

Ca urmare a conversiei obligațiunilor convertibile, rezultatul diluat pe acțiune crește în raport cu *Rda* calculat la pasul imediat precedent, se consideră că acțiunile potențiale aferente obligațiunilor convertibile au efect antidiluant și se ignoră la stabilirea *Rda*.

*Rba* și *Rda* se găsesc în contul de profit și pierdere (pentru toate exercițiile prezentate) separat pentru activitățile pe care întreprinderea are intenția să le continue, pe de o parte, și pentru activitățile abandonate, pe de altă parte, pentru fiecare categorie de acțiuni obișnuite. *Rba* și *Rda* apar distinct, chiar dacă sînt egale și indiferent de semnul cu care apar (după cum este vorba de profit sau de pierdere). În anexe se vor prezenta informații privind :



- valorile care apar la numărătorul fracțiilor prin care se calculează  $Ra$ , cu precizarea modului în care s-a trecut de la suma aferentă  $Rba$  la suma aferentă  $Rda$ , pe fiecare sursă de acțiuni potențiale ;
- numărul de acțiuni folosit la numărător, cu precizarea modului în care s-a trecut de la suma aferentă  $Rba$  la suma aferentă  $Rda$ , pe fiecare sursă de acțiuni potențiale ;
- instrumentele care ar putea dilua rezultatul pe acțiune în viitor, dar care nu au fost luate încă în considerare pentru că efectul lor imediat este antidiluant ;
- descriere a tranzacțiilor cu acțiuni obișnuite sau cu instrumente purtătoare de acțiuni potențiale apărute după data închiderii și care ar fi modificat de o manieră semnificativă numărul de acțiuni obișnuite sau potențiale, dacă ar fi avut loc înainte de închidere.

## 7.5. Raportarea financiară în economiile hiperinflaționiste – IAS 29

Pentru aplicarea IAS 29 *Raportarea financiară în economiile hiperinflaționiste* este necesar să se precizeze criterii suficiente care să permită identificarea caracterului hiperinflaționist. Din IAS 29 aflăm că identificarea momentului în care devine necesară retratarea corespunzătoare a situațiilor financiare este o problemă de raționament profesional. Hiperinflația este indicată de caracteristici ale mediului economic al unei țări, care includ, fără a se limita la acestea, următoarele :

- (a) majoritatea populației preferă să-și păstreze patrimoniul în active nemonetare sau într-o valută relativ stabilă ; sumele deținute în moneda locală sînt imediat investite pentru a păstra puterea de cumpărare ;
- (b) majoritatea populației apreciază valorile monetare în raport cu o valută relativ stabilă și nu în raport cu moneda locală ; prețurile pot fi exprimate în acea valută ;
- (c) vânzările și cumpărările pe credit au loc la prețuri care compensează pierderea estimată a puterii de cumpărare în timpul perioadei de creditare, chiar dacă perioada este scurtă ;
- (d) ratele dobînzilor, salariile și prețurile sînt legate de un indice de prețuri ;
- (e) rata cumulată a inflației pe trei ani se apropie de 100 % sau depășește această limită.

De exemplu, din punctul de vedere al raportărilor financiare, România a fost considerată economie hiperinflaționistă inclusiv în situațiile financiare ale exercițiului 2003, pentru ca începînd cu 2004 să depășească această situație (după calculele BNR).

Situațiile financiare ale unei entități a cărei monedă funcțională este moneda unei economii hiperinflaționiste, bazate fie pe modelul costului istoric, fie pe cel al costului curent, trebuie exprimate în raport cu unitatea de măsură existentă la data bilanțului. Sumele comparative aferente perioadei anterioare și orice alte informații comparative trebuie, de asemenea, exprimate în raport cu unitatea de măsură existentă la data bilanțului. Retratarea situațiilor financiare în conformitate cu IAS 29 impune aplicarea anumitor proceduri, precum și a raționamentului profesional. Aplicarea consecventă a acestor proceduri și raționamente de la o perioadă la alta este mult mai importantă decît acuratețea absolută a valorilor rezultate incluse în situațiile financiare retratate.



Valorile din bilanț care nu sînt deja exprimate în raport cu unitatea de măsură existentă la data bilanțului sînt retratate prin aplicarea unui indice general al prețurilor. Elementele monetare nu sînt retratate, deoarece ele sînt deja exprimate în raport cu unitatea monetară existentă la data bilanțului. Activele și datoriile legate prin contract de modificarea prețurilor, cum sînt obligațiunile și împrumuturile care se indexează, sînt ajustate în conformitate cu contractul pentru a stabili soldul la data bilanțului. Aceste elemente sînt contabilizate în bilanțul retransat la această valoare ajustată. Unele elemente nemonetare sînt contabilizate la valori curente la data bilanțului – de exemplu, valoarea realizabilă netă și valoarea de piață –, deci ele nu sînt retratate. Toate celelalte active și datorii nemonetare trebuie retratate. Cele mai multe elemente nemonetare sînt contabilizate la cost sau cost minus amortizare ; prin urmare, ele sînt exprimate la valori curente la data achiziției. Costul retransat sau costul minus amortizare pentru fiecare element este determinat prin aplicarea la costul său istoric și la amortizarea acumulată a variației unui indice general al prețurilor de la data achiziției pînă la data bilanțului. Prin urmare, imobilizările corporale, investițiile, stocurile de materii prime și mărfuri, fondul comercial, brevetele, mărcile înregistrate și activele similare sînt retratate de la data cumpărării lor. Stocurile de produse în curs de execuție și de produse finite sînt retratate de la data angajării costurilor de cumpărare și de conversie.

Se poate întîmpla ca înregistrările detaliate ale datelor de achiziție ale imobilizărilor corporale să fie indisponibile sau imposibil de estimat. În aceste circumstanțe rare, poate fi necesară, în prima perioadă de aplicare IAS 29, folosirea unei evaluări profesionale independente a valorii elementelor ca bază pentru retratare.

De asemenea, este posibil să nu fie disponibil un indice general al prețurilor pentru perioadele este impusă retratarea valorii imobilizărilor corporale. În aceste circumstanțe, poate fi necesară utilizarea unei estimări bazate, de exemplu, pe fluctuațiile cursului de schimb al monedei de raportare față de o monedă străină relativ stabilă.

Unele elemente nemonetare sînt contabilizate la valori curente la alte date decît cea de achiziție : de exemplu, imobilizările corporale care au fost reevaluate la o dată anterioară. În aceste cazuri, valorile contabile sînt retratate de la data reevaluării.

Valoarea retransată a unui element nemonetar este ajustată în conformitate cu standardele adecvate, cînd depășește valoarea recuperabilă din utilizarea viitoare a elementului (inclusiv vînzarea sau o altă formă de cedare). Prin urmare, în astfel de cazuri, valorile retratate ale imobilizărilor corporale, ale fondului comercial, ale brevetelor și mărcilor înregistrate sînt diminuate la valoarea recuperabilă, valorile retratate ale stocurilor sînt diminuate la valoarea realizabilă netă, iar valorile retratate ale investițiilor curente sînt diminuate pînă la valoarea de piață.

Este posibil ca o entitate în care s-a efectuat o investiție, contabilizată prin metoda punerii în echivalență, să raporteze în moneda unei economii hiperinflaționiste. Bilanțul și contul de profit și pierdere ale unei astfel de entități sînt retratate în conformitate cu IAS 29 pentru a determina cota-parte a investitorului din activele nete și din rezultatul activităților acesteia. Atunci cînd situațiile financiare retratate ale entității în care s-a efectuat investiția sînt exprimate în valută, ele vor fi convertite la cursurile de închidere.

Impactul inflației este, de obicei, recunoscut și prin costurile îndatorării. Este inadecvată efectuarea simultană atît a retratării cheltuielilor de capital finanțate prin împrumuturi, cît și a capitalizării acelei părți din costurile îndatorării care compensează inflația, în cursul aceleiași perioade. Această parte a costurilor de îndatorare este recunoscută pe cheltuielile perioadei în care au fost suportate costurile.



O entitate poate dobîndi active printr-un contract care îi permite să amîne plata fără a suporta, în mod explicit, o cheltuială cu dobîndă. Acolo unde nu se poate determina valoarea dobînzii, astfel de active sînt retratate de la data plății și nu de la data cumpărării.

La începutul primei perioade de aplicare a IAS 29, componentele capitalurilor proprii, cu excepția rezultatului reportat și a oricărui surplus din reevaluare, sînt retratate prin aplicarea unui indice general al prețurilor de la datele la care componentele au apărut ca aport sau în alt mod. Orice surplus din reevaluare care a apărut în perioadele anterioare este eliminat, iar rezultatul reportat retratat derivă din toate celelalte valori ale bilanțului retratat.

IAS 29 prevede ca toate elementele din contul de rezultate să fie exprimate în raport cu unitatea de măsură existentă la data bilanțului. De aceea, toate valorile trebuie să fie retratate prin aplicarea variației indicelui general al prețurilor de la datele la care elementele de venituri și cheltuieli au fost inițial înregistrate în situațiile financiare.

Într-o perioadă de inflație, o entitate care deține mai multe active monetare decît datorii monetare pierde putere de cumpărare, iar o entitate care deține mai multe datorii monetare decît active monetare cîștigă putere de cumpărare, în măsura în care activele și datoriile nu sînt legate de un nivel al prețurilor. Cîștigul sau pierderea din poziția monetară netă poate deriva ca diferență rezultată din corecția activelor nemonetare, capitalurilor proprii și elementelor situației veniturilor, ca și din ajustarea activelor și datoriilor legate de un indice. Cîștigul sau pierderea poate fi estimat(ă) prin aplicarea variației unui indice general al prețurilor la media ponderată a diferenței dintre activele și datoriile monetare ale perioadei respective.

Cîștigul sau pierderea din poziția monetară netă este inclus(ă) în profitul net. Ajustarea activelor și datoriilor respective legate prin contract de variația prețurilor se compensează cu cîștigul sau pierderea din poziția monetară netă. Alte elemente din contul de profit și pierdere, cum sînt veniturile din dobînzii și cheltuielile cu dobînzile și diferențele de curs valutar aferente fondurilor investite sau împrumutate sînt, de asemenea, asociate cu poziția monetară netă. Deși astfel de elemente sînt, de obicei, prezentate separat, poate fi utilă prezentarea lor în contul de profit și pierdere împreună cu cîștigul sau pierderea din poziția monetară netă.

O societate-mamă care raportează în moneda unei economii hiperinflaționiste poate avea filiale care raportează, de asemenea, în monedele unor economii hiperinflaționiste. Situațiile financiare ale oricărei astfel de filiale trebuie să fie retratate prin aplicarea unui indice general al prețurilor din țara în a cărei monedă se raportează înainte de a fi incluse în situațiile financiare consolidate emise de societatea-mamă. În cazul în care o astfel de filială este o filială din străinătate, situațiile sale financiare retratate sînt convertite la cursurile de închidere.

Atunci cînd o economie încetează să mai fie hiperinflaționistă și o entitate întrerupe întocmirea și prezentarea situațiilor financiare proprii conforme cu IAS 29, aceasta trebuie să trateze valorile exprimate în unitatea de măsură existentă la sfîrșitul perioadei de raportare anterioare, ca bază pentru valorile contabile ale situațiilor financiare ulterioare.

În anexe trebuie prezentate următoarele informații :

- (a) faptul că situațiile financiare și sumele corespondente ale perioadelor anterioare au fost retratate pentru a reflecta modificarea puterii generale de cumpărare a monedei funcționale și, în consecință, sînt exprimate în raport cu unitatea de măsură existentă la data bilanțului ;
- (b) dacă situațiile financiare au la bază modelul costului istoric sau pe cel al costului curent ;
- (c) identificarea și nivelul indicelui prețurilor la data bilanțului, precum și variația acestui indice în timpul perioadei curente și anterioare de raportare.



Partea a doua

## Situații financiare consolidate



## Capitolul 8

# Noțiuni generale privind grupurile de întreprinderi

### 8.1. Definiția grupurilor de întreprinderi și fazele consolidării

Derularea afacerilor prin intermediul grupurilor de întreprinderi este o practică destul de curentă. Crearea și dezvoltarea de grupuri, cu filiale/întreprinderi asociate în aceeași țară sau în țări diferite poate conduce la performanțe mai bune, la condiții mai bune de desfășurare a unor activități. Contabilitatea a fost nevoită să-și adapteze instrumentele pentru a contribui la obținerea unor informații financiare corecte și credibile la nivelul grupului de firme.

Din punct de vedere contabil, în OMFP 1802/2014, **grupul** este definit ca ansamblul format din societatea-mamă și filialele sale. În acest context, prin **societate-mamă** se înțelege o entitate care controlează una sau mai multe filiale, în timp ce prin **filială** se înțelege o entitate controlată direct sau indirect de o societate-mamă. Toate componentele individuale ale grupului sînt persoane juridice distincte, adică au obligația de a ține contabilitate completă, finalizată prin întocmirea de situații financiare individuale.

Pentru a obține informații financiare credibile și relevante la nivelul grupului este nevoie deci de aplicarea unor proceduri de trecere de la contabilitățile individuale către contabilitatea consolidată. Operațiunile de **consolidare** constau în parcurgerea unor faze specifice, prin care situațiile financiare individuale sînt retratate și ajustate pentru a forma împreună situații financiare consolidate. Fazele consolidării pot fi enumerate astfel :

- stabilirea exactă a perimetrului de consolidare, adică a entităților care se vor supune operațiunilor de consolidare, alături de societatea-mamă ;
- omogenizarea situațiilor financiare individuale ale componentelor grupului ;
- agregarea (cumularea) situațiilor financiare individuale ;
- eliminarea efectelor tranzacțiilor intra-grup ;
- eliminarea titlurilor deținute de mamă în filiale și a capitalurilor proprii ale filialei ;
- redactarea situațiilor financiare consolidate propriu-zise.



## 8.2. Tipuri de control exercitat în cadrul grupului

Nota specifică a definițiilor grupului și ale componentelor sale o reprezintă noțiunea de **control**, la care se ajunge ca urmare a unei **combinări de întreprinderi** (entități). În afară de precizarea conținutului noțiunii de *control* în contextul definirii activelor (la enumerarea criteriilor de recunoaștere a activelor), **norma românească** nu stabilește un înțeles general al controlului în consolidare, mulțumindu-se să enumere situațiile în care se consideră că o societate-mamă trebuie să întocmească situații financiare consolidate. Astfel, în principiu, dacă se îndeplinește oricare una din condițiile următoare, societatea-mamă are obligația de a întocmi situații financiare consolidate :

- a) societatea-mamă deține majoritatea drepturilor de vot ale acționarilor sau asociaților într-o altă entitate, denumită *filială* ;
- b) societatea-mamă este acționar sau asociat al unei filiale și are dreptul de a numi sau revoca majoritatea membrilor organelor de administrație, conducere sau de supraveghere ale acelei filiale ;
- c) societatea-mamă este acționar sau asociat al unei filiale și are dreptul de a exercita o influență dominantă asupra acelei filiale, în temeiul unui contract încheiat cu entitatea în cauză sau al unei clauze din actul constitutiv sau statut, dacă legislația aplicabilă filialei permite astfel de contracte sau clauze ;
- d) societatea-mamă este acționar sau asociat al unei entități și majoritatea membrilor organelor de administrație, conducere sau de supraveghere ale entității în cauză (filială) care au îndeplinit aceste funcții în cursul exercițiului financiar, în cursul exercițiului financiar precedent și pînă în momentul întocmirii situațiilor financiare anuale consolidate, au fost numiți doar ca rezultat al exercitării drepturilor sale de vot ;
- e) societatea-mamă este acționar sau asociat al unei entități și deține singură controlul asupra majorității drepturilor de vot ale acționarilor sau asociaților acelei entități (filială), ca urmare a unui acord încheiat cu alți acționari sau asociați ai acelei filiale.

Pe de altă parte, în **normele internaționale** se acordă o mult mai mare atenție acestei noțiuni. În IFRS 10 *Situații financiare consolidate* (versiunea 2015 de pe site-ul UE) se precizează că un investitor **controlează** o entitate în care a investit, dacă și numai dacă sînt îndeplinite în același timp următoarele trei condiții :

- a) investitorul are autoritate asupra entității în care s-a investit, adică are dreptul efectiv de a conduce activitățile relevante ale entității devenite filială ;
- b) investitorul este expus unor randamente variabile în virtutea participației sale în entitatea devenită filială – altfel spus, drepturile investitorului la rezultatele entității controlate sînt variabile (de exemplu, dreptul la dividende) ;
- c) investitorul are capacitatea de a-și exercita autoritatea asupra entității în care s-a investit pentru a influența nivelul remunerației (randamentului) pe care o va obține de la această entitate (de exemplu, de a vota nivelul dividendelor ce urmează a fi plătite de entitatea în cauză).

Controlul rezultă deci din exercitarea unor drepturi. Dacă, de exemplu, o entitate deține majoritatea drepturilor de vot într-o altă entitate, este foarte ușor să se afirme că prima o controlează pe cea din urmă – este vorba despre **controlul de drept**. Controlul de fapt intervine atunci cînd investitorul este acționar, dar își exercită autoritatea într-un mod mai complex, ca urmare a unor acorduri suplimentare.



Pe lângă controlul exercitat de către o singură entitate asupra altei (altor) entități (pe care îl putem numi **control exclusiv**), normele mai definesc și **controlul în comun**. Acesta reprezintă împărțirea contractuală, între mai mulți investitori, a controlului asupra unei entități și apare doar atunci când deciziile privind activitățile relevante ale entității respective necesită consimțământul unanim al investitorilor care împart controlul.

În norma românească nu se dau prea multe detalii despre controlul în comun, menționându-se totuși că, uneori, prin angajamentul contractual al părților care controlează în comun se solicită un procentaj minim de drepturi de vot pentru a se lua decizii privind activitățile relevante ale entității în care s-a investit. De asemenea, cerința cu privire la acordul unanim înseamnă că orice parte care deține controlul în comun asupra entității în care s-a investit poate împiedica oricare dintre celelalte părți sau un grup al părților să ia decizii unilaterale (cu privire la activitățile relevante) fără consimțământul său. În toate cazurile, consolidarea entităților controlate în comun se face prin *punere în echivalență*.

În IFRS 11 *Angajamente comune* apar mai multe precizări privind controlul în comun și formele pe care le poate îmbrăca acesta. Astfel, parteneriatele între mai mulți investitori care controlează în comun se pot concretiza în :

- activități comune (exploatare în participație<sup>1</sup>), adică parteneriate în care investitorii au drepturi asupra activelor și își asumă obligațiile parteneriatului ;
- co-întreprinderi (asocieri în participație), în care părțile care exercită controlul în comun asupra unei operațiuni/entități au drepturi asupra activului net al acesteia.

Din punct de vedere juridic, având în vedere definițiile din reglementările românești, *asocierea în participație* s-ar potrivi mai degrabă primului tip de parteneriat controlat în comun. Într-adevăr, IFRS 11 arată că în cazul unei **activități comune** (exploatare în participație) fiecare participant trebuie să contabilizeze :

- activele proprii și partea care îi revine din activele deținute în comun ;
- datoriile proprii și partea ce-i revine din datoriile comune ;
- veniturile din vânzarea cotei sale din producția generată de asociere ;
- partea sa din veniturile generate de activitatea comună ;
- cheltuielile proprii angajate pentru asociere și partea sa din cheltuielile asocierii.

Acest mod de contabilizare se aseamănă cu metoda numită a consolidării prin integrare proporțională, metodă care nu se mai aplică în normele contabile românești începând cu 2015.

În cazul **co-întreprinderilor**, contabilizarea de către investitor a părții care îi revine se face prin *metoda punerii în echivalență*.

Pe lângă noțiunea de control, normele contabile de consolidare definesc și **influența semnificativă**, adică dreptul (capacitatea) investitorului de a participa la luarea deciziilor financiare și operaționale ale entității în care a investit, fără putea exercita un control

1. Traducerea oficială din engleză în română nu credem că este cea mai sugestivă nici pentru *joint operation* (tradus prin **exploatare în participație**) și nici pentru *joint venture* (tradus prin **asociere în participație**). Preferăm termenii traduși direct din versiunea franceză (*activité conjointe* și, respectiv, *coentreprise*) pentru a obține echivalente românești pe care le considerăm mai potrivite decât cele propuse oficial. Ne bazăm și pe înțelesurile juridice ale noțiunilor, dar și pe definițiile specifice din IFRS.



asupra acestor politici (definiția este aceeași în norma românească și în IAS 28 *Investiții în entitățile asociate și în asocierile în participație*).

Conform OMFP 1802/2014, se presupune că un investitor exercită o influență semnificativă asupra unei entități asociate dacă investitorul respectiv deține, direct sau indirect 20% sau mai mult din drepturile de vot ale entității în care a investit, cu excepția cazului în care se poate demonstra clar contrariul. Dimpotrivă, dacă investitorul deține, direct sau indirect (de exemplu, prin filiale), mai puțin de 20% din drepturile de vot ale entității în care a investit, se presupune că acesta nu exercită o influență semnificativă, cu excepția cazului în care o astfel de influență poate fi clar demonstrată. O participație substanțială sau majoritară a unui alt investitor nu exclude neapărat posibilitatea ca o entitate să exercite o influență semnificativă. Existența influenței semnificative exercitate de o entitate este de obicei reflectată prin unul sau mai multe dintre următoarele moduri :

- reprezentarea în consiliul de administrație sau în organul de conducere echivalent al entității în care s-a investit ;
- participarea la procesul de elaborare a politicilor, inclusiv participarea la luarea deciziilor cu privire la dividende și alte distribuiri ;
- tranzacții semnificative între entitate și întreprinderea în care aceasta a investit ;
- schimburi de personal de conducere ;
- furnizarea de informații tehnice esențiale.

Exact aceleași prevederi apar și în IAS 28 *Investiții în entitățile asociate și în asocierile în participație*.

Termenii folosiți în consolidare pentru a desemna părțile unui grup sînt centralizați în tabelul 8.1.

Tabelul 8.1. Termeni în consolidare

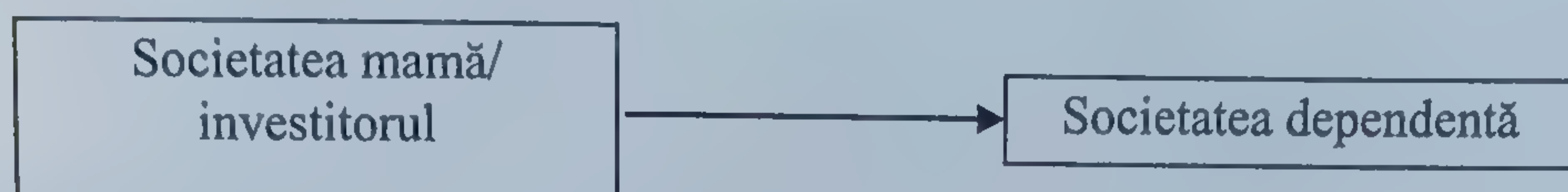
Tipul de control sau de influență	Termenul folosit pentru desemnarea întreprinderilor asupra căreia se exercită controlul sau influența			
	OMFP 1802/2014	Normele internaționale traduse de CECCAR	Normele internaționale traduse de Comisia Europeană	Alți termeni
controlul exclusiv	filiale	filiale	filiale	–
controlul în comun	entități controlate în comun	operațiuni în participație/ asocieri în participație	exploatare în participație/ asocieri în participație	activități în comun, co-întreprinderi, întreprinderi multi-grup, asocieri în participație, joint-venture
influența semnificativă	entități asociate	entități asociate	entități asociate	întreprindere asociată



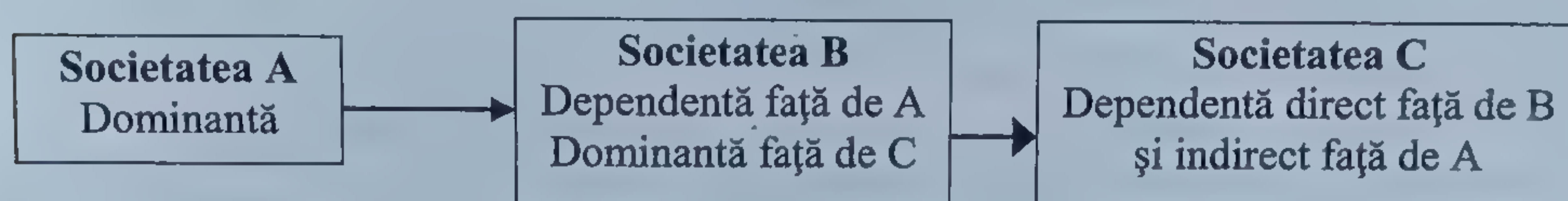
### 8.3. Tipuri de legături între componentele grupului

Controlul sau influența societății-mamă/investitorului asupra celorlalte societăți se poate exercita prin legături diverse<sup>2</sup>: directă, indirectă, reciprocă, triunghiulară, circulară, radială sau arborescentă și multi-grup.

**Legătura directă** apare atunci când societatea-mamă este acționar nemijlocit la alte societăți :



**Legătura indirectă** presupune exercitarea controlului sau a influenței semnificative prin intermediul uneia sau mai multor alte întreprinderi : o întreprindere aflată în raporturi de dependență față de societatea dominantă este la rândul ei dominantă față de o a treia societate :

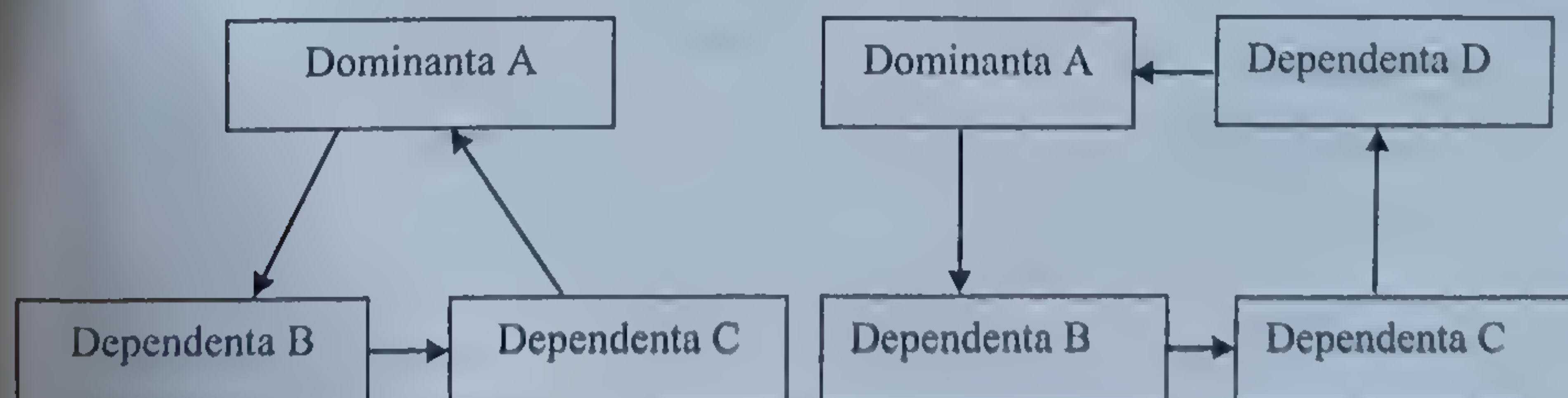


Ansamblul format de întreprinderile B și C reprezintă un subgrup al societății A.

Atunci când o întreprindere deține participații într-o alta și aceasta din urmă are, la rândul ei, participații în prima, se vorbește despre **participații reciproce** (autoritate reciprocă :



Acest tip de relație se poate transforma în **autoritate circulară**, atunci când pe lanțul de control intervin mai mult de o întreprindere, ca în diagrama următoare :

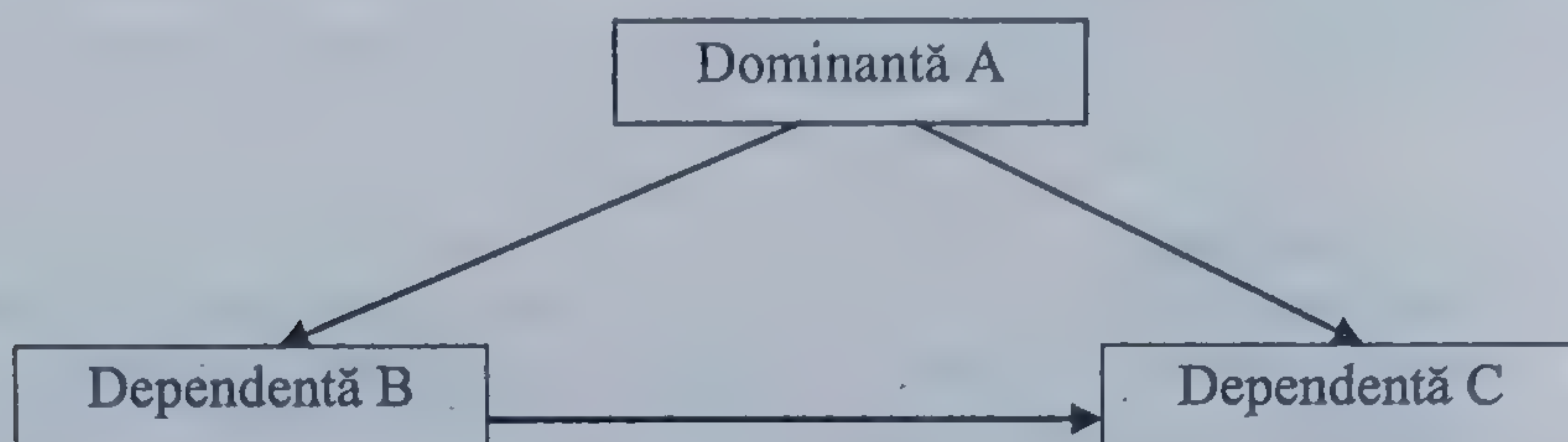


2. Petriș et al., 2004, *Ghid pentru înțelegerea și aplicarea IAS 27 – Situații financiare consolidate și contabilitatea investițiilor în filiale*, CECCAR.

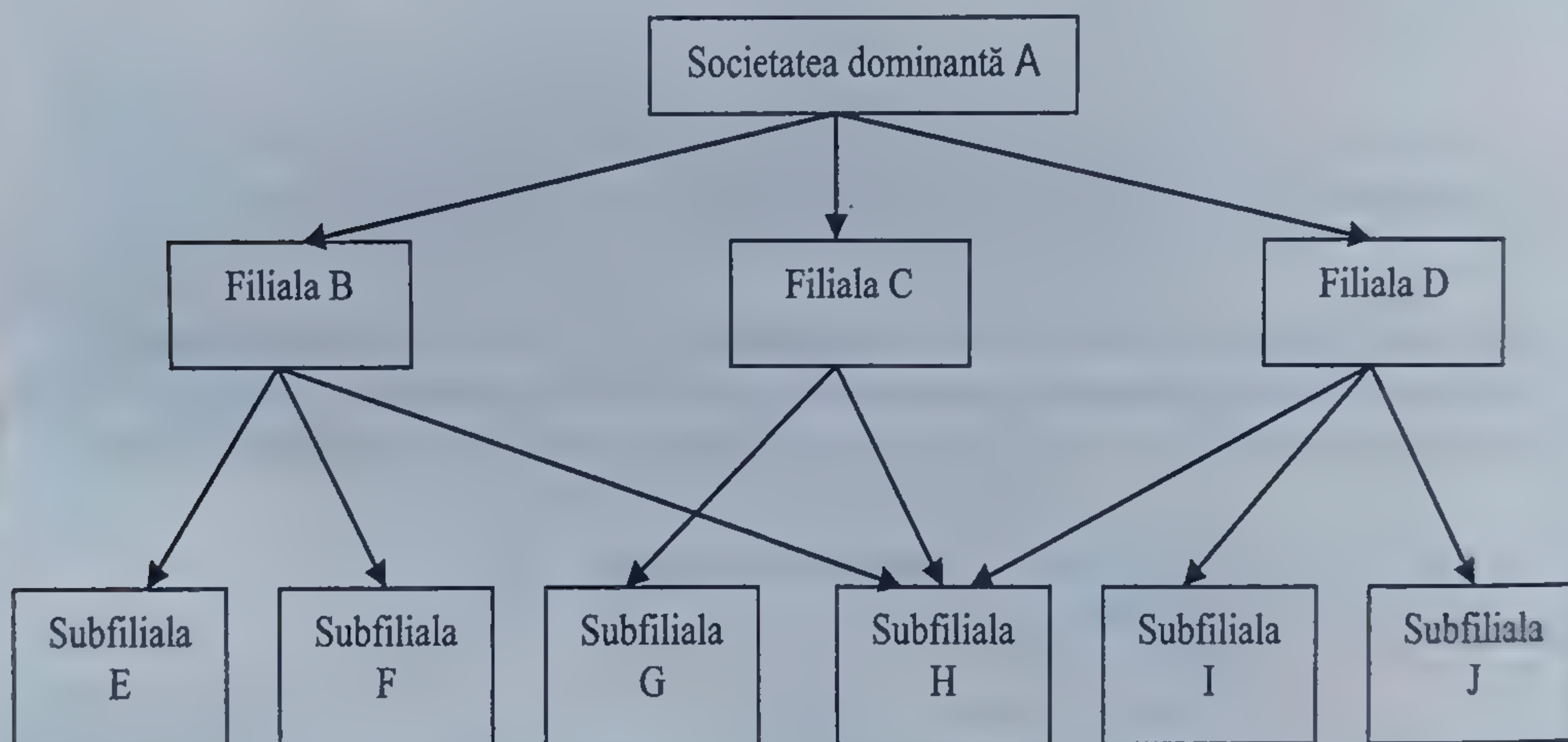


Tipurile de autoritate simplă se pot combina astfel încât să rezulte situații mai complexe precum :

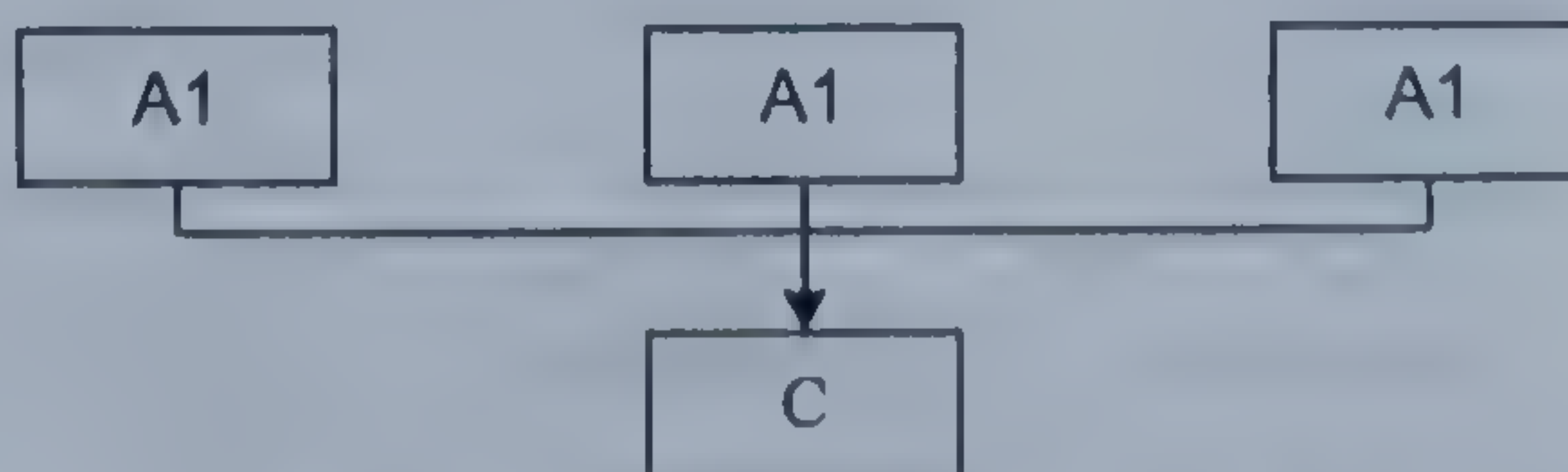
- **autoritate triunghiulară :**



- **autoritate arborescentă :**



Asupra co-întreprinderilor se exercită un control în comun, adică o **autoritate în comun** :



Societatea dominată (co-întreprinderea sau asocierea în participație) este societatea M.



## Capitolul 9

# Consolidarea situațiilor financiare

### 9.1. Definiția consolidării, rolul și locul acesteia în sistemul de informare financiară privind grupurile de întreprinderi

Din punct de vedere contabil, grupul este văzut ca o entitate unică, făcând abstracție de independența juridică a componentelor sale. Recunoaștem aici influența principiului prevalenței economicului asupra juridicului. Fondul economic (afacerile aflate sub o conducere unică) prevalează față de forma juridică (personalitatea juridică distinctă a fiecărei filiale). Avînd totuși personalitate juridică, fiecare componentă a grupului (atît filialele, cît și societatea-mamă) întocmește situații financiare individuale, ca urmare a obligațiilor legale privind firmele individuale. Aceste situații financiare proprii fiecărei componente nu au însă o relevanță prea mare, deoarece tranzacțiile intra-grup nu ar trebui să conducă la apariția niciunui fel de venit/cheltuială/profit/creanță/datorie. În fapt, efectele în termeni de rulaje și de solduri ale tranzacțiilor intra-grup ar trebui să fie aceleași ca între două subunități (sucursale) ale unei entități date. Un grup poate să vîndă bunuri unor terți externi independenți, după ce le va fi trecut prin mai multe filiale. Fiind independente juridic, fiecare din acestea va factura celeilalte bunurile respective, înregistrînd atît venituri (cifra de afaceri), cît și cheltuieli (la descărcarea gestiunii). Dacă ne limităm la situațiile financiare individuale, putem spune că cifra de afaceri a grupului este suma cifrelor de afaceri individuale ale firmelor care îl compun. Mărimea aceasta depinde atît de prețurile interne<sup>1</sup> grupului (care se îndepărtează adeseori de prețurile de piață), cît și de numărul de filiale prin care trec bunurile – două elemente care pot fi stabilite în mod arbitrar de către societatea-mamă. Dacă privim însă grupul ca pe o entitate unică, atunci transferurile între componentele sale nu generează nici venituri, nici cheltuieli, ceea ce contează fiind cifra de afaceri realizată din vînzarea către un terț independent de grup.

Exemplu : Trei întreprinderi (A, B și C) fac parte din același grup, adică sînt controlate exclusiv de către aceeași persoană (fizică sau juridică). Între cele trei întreprinderi au loc următoarele tranzacții (situația este oarecum exagerată) :

- A vînde lui B mărfuri cu prețul de 2.000 lei (costul de achiziție al mărfurilor vîndute este de 1.750 lei) ;
- B vînde lui C mărfurile cumpărate de la A, cu prețul de 2.350 lei ;
- C revînde lui A aceleași mărfuri cu prețul de 2.500 lei.

1. Termenul consacrat (în contabilitate, audit și fiscalitate) pentru prețurile folosite la vînzarea/cumpărarea de bunuri între componentele aceluiași grup este cel de *prețuri de transfer*.



Astfel de tranzacții între componentele aceluiași grup pot avea loc tocmai pentru că întreprinderile componente ale grupului sînt sub control unic, adică, din punct de vedere economic, ele nu sînt independente, trebuie să deruleze tranzacții după cum dorește cel care le controlează. Avînd în vedere că fiecare întreprindere are personalitate juridică distinctă, situația rezultatelor individuale și a rezultatului cumulat se prezintă în tabelul 9.1 (facem abstracție de celelalte venituri și cheltuieli ale întreprinderilor componente ale grupului):

**Tabelul 9.1. Efectele tranzacțiilor intra-grup**

	A	B	C	Total
<b>Venituri</b>	2.000	2.350	2.500	6.850
<b>Cheltuieli</b>	1.750	2.000	2.350	6.100
<b>Rezultate</b>	250	350	150	750

Respectarea regulii juridice (adică luarea în considerare a independenței juridice a fiecărei componente a grupului) conduce la declararea unei cifre de afaceri a grupului de 6.850 lei, a unui profit cumulat de 750 lei și a unor stocuri de mărfuri la A de 2.500 lei<sup>2</sup>. Din punct de vedere economic însă, în urma acestor tranzacții, grupul nu s-a îmbogățit cu nimic, după cum nici nu a sărăcit în vreun fel. Această afirmație este justificată de faptul că stocul de mărfuri de care dispunea la început A este în continuare în cadrul grupului, schimbîndu-și temporar doar localizarea în spațiu (și, adeseori, nici asta). În aceste condiții, informațiile din situațiile financiare individuale întocmite de fiecare din cele trei întreprinderi nu sînt corecte, chiar dacă obținerea lor s-a făcut cu respectarea regulilor juridice. Cifra de afaceri reală a grupului este zero (nu s-a vîndut nimic către terți externi independenți), rezultatul grupului este, de asemenea, zero, iar valoarea de reținut în legătură cu stocul de mărfuri este la nivelul costului de achiziție la intrarea în grup, adică 1.750 lei.

Pe de altă parte, atunci cînd întreprinderea este societate mamă a unui grup, situațiile ei financiare individuale nu au o valoare informativă prea ridicată, deoarece nu iau în considerare faptul că ea nu reprezintă decît una din componentele grupului. Cîteva cauze ale lipsei de credibilitate a informației individuale sînt:

- titlurile de participare nu țin întotdeauna seama de valoarea reală a filialei sau a întreprinderii asociate;
- cifra de afaceri și rezultatul pot fi denaturate de tranzacțiile cu alte componente din grup;
- valorile unor active și datorii sînt, de asemenea, nerelevante, avînd în vedere faptul că pot rezulta din tranzacții intra-grup.

Cu toate acestea, întocmirea și publicarea situațiilor financiare individuale ale societății-mamă sînt adeseori necesare în scopul respectării unor obligații de natură comercială, fiscală etc. De asemenea, întocmirea lor este punctul de plecare în efectuarea procedurilor de consolidare.

Pentru prezentarea unor informații financiare corecte, este necesară consolidarea conturilor componentelor grupului.

2. În acest exemplu nu luăm în considerare creanțele și datoriile contabilizate de fiecare filială și care pot rămîne cu sold la închiderea exercițiului.



Așa cum a arătat în prima parte a capitolului, **consolidarea conturilor** reprezintă o succesiune de proceduri prin intermediul cărora se ajunge de la situațiile individuale ale componentelor grupului la situațiile financiare unice ale acestuia. Rezultatul procesului de consolidare îl reprezintă *situațiile financiare consolidate*, al căror scop este prezentarea patrimoniului, a situației financiare și a rezultatelor întreprinderilor cuprinse în perimetrul de consolidare, ca și cum ar fi vorba de o singură întreprindere. Cu alte cuvinte, conturile consolidate sînt documentele financiare de sinteză ale unui grup, prezentate ca și cum ar fi întocmite pentru o singură entitate. Vom avea deci: bilanț consolidat, cont de profit și pierdere consolidat (situația consolidată a rezultatului global), situația consolidată a fluxurilor de trezorerie, o situație a variației capitalurilor proprii consolidate, precum și note.

## 9.2. Consolidare pe fluxuri și consolidare pe solduri

Omogenizările și eliminările, ca faze ale consolidării, se concretizează în articole contabile pe care le punem în niște jurnale. Aceste ajustări, din punctul de vedere al punctului de plecare și al perioadei pentru care se fac, se pot încadra în următoarele două procedee :

- **consolidare pe solduri**, în care, la fiecare închidere :
  - se pleacă de la situațiile financiare individuale anuale ;
  - se operează ajustările (omogenizări – eliminări) pentru exercițiul curent ;
  - se reconstituie și ajustările aferente exercițiilor precedente (prin intervenția, de multe ori, a contului 117 *Rezultatul reportat*) ;
- **consolidare pe fluxuri**, în care, la fiecare închidere :
  - se pleacă de la situațiile financiare consolidate de la închiderea imediat precedentă ;
  - se operează doar ajustările (omogenizări – eliminări) aferente exercițiului curent ;
  - nu este nevoie de reconstituirea ajustărilor pe anii precedenți, pentru că ele se regăsesc deja în situațiile financiare consolidate precedente de la care se pleacă.

În norma contabilă națională, formularea regulii arată astfel : *se combină elemente similare de active, datorii și capitaluri proprii, respectiv venituri și cheltuieli ale societății-mamă cu cele ale filialelor*. La fel se scrie și în norma internațională, cu precizarea că se adaugă aici și fluxurile de trezorerie.

Deci, formal, normele sugerează aplicarea consolidării pe solduri, ceea ce nu împiedică și consolidarea pe fluxuri.

## 9.3. Consolidare centralizată sau descentralizată

În funcție de tipul de legături în cadrul grupului, consolidarea trebuie adaptată pentru a ajunge cît mai repede și mai corect de la situațiile financiare individuale la cele consolidate. În cazul participațiilor deținute direct de către mamă, lucrurile sînt simple – mama consolidează direct filiala respectivă. Dacă însă mama deține participații indirecte, prin una sau mai multe filiale, se pune problema dacă procedurile de consolidare se aplică direct sau indirect. Alternativele sînt fie consolidarea centralizată, fie cea descentralizată<sup>3</sup>.

3. Tot după Colinet, F., Paoli, S., *op. cit.*, pp. 37-40.



În cazul **consolidării centralizate**, societatea-mamă efectuează integral operațiunile de consolidare. Etapele principale parcurse de consolidantă sînt următoarele :

- stabilirea perimetrului de consolidare, adică lista întreprinderilor de consolidat, precum și metoda de consolidare pentru fiecare întreprindere în parte ;
- colectarea datelor, adică a bilanțelor de verificare finale ale întreprinderilor consolidate, a informațiilor privind titlurile acestor întreprinderi, culegerea informațiilor despre operațiunile intra-grup, despre variația capitalurilor proprii, a datelor utile în vederea efectuării retratărilor și eliminărilor ;
- conversia în moneda de consolidare a conturilor întreprinderilor străine ;
- efectuarea înregistrărilor de consolidare privind omogenizările, alte retratări și eliminările ;
- luarea în considerare a impozitelor amîinate ; este vorba atît despre impozitele amîinate generate strict de operațiunile de consolidare, cît și despre impozitele amîinate reconstituite în situația în care una sau mai multe întreprinderi componente ale grupului nu aplică IAS 12 *Impozitul pe profit* în conturile individuale ;
- punerea în evidență a efectelor variației perimetrului de consolidare, în urma căreia pot apărea noi diferențe de achiziție sau de evaluare ori devine necesară ajustarea câștigurilor sau a pierderilor apărute în urma cedării de titluri de participare.
- stabilirea mărimii exacte a capitalurilor proprii consolidate, îndeosebi cînd se folosește consolidarea pe solduri ;
- prezentarea conturilor consolidate.

**Consolidarea descentralizată** presupune ca fiecare din întreprinderile consolidate să pregătească situații financiare retratate și conforme cu regulile de evaluare și de prezentare reținute de grup. În acest tip de consolidare, etapele pe care le parcurge fiecare din întreprinderile consolidate sînt :

- întocmirea situațiilor financiare individuale, conforme cu regulile proprii ;
- efectuarea înregistrărilor de omogenizare ;
- întocmirea conturilor individuale retratate.

Societății consolidante îi mai rămîne să deruleze celelalte operațiuni, adică :

- stabilirea perimetrului de consolidare ;
- colectarea datelor ;
- conversia conturilor filialelor străine ;
- efectuarea eliminărilor conturilor reciproce ;
- controlul impozitelor amîinate ;
- stabilirea variației capitalurilor proprii ;
- centralizarea informațiilor și prezentarea situațiilor financiare consolidate.

Consolidarea descentralizată este aplicată de grupurile care au un număr mare de componente, deoarece permite simplificarea lucrărilor efectuate de serviciul de consolidare al grupului. Acest tip de consolidare impune ca filialele grupului să fie bine informate cu privire la regulile de evaluare ale grupului.



### 9.4. Succesiunea de registre contabile în consolidare

Contabilii sînt obișnuiți să lucreze cu articole contabile, cu registre (cartea mare și jurnalul) și cu balanța de verificare. În figura 9.1 este prezentată intervenția succesivă a unor astfel de documente în procesul de consolidare.

Punctul de plecare în consolidare este contabilitatea individuală. Prin aceasta putem înțelege situațiile financiare individuale (bilanț și cont de profit și pierdere) sau, mai degrabă, balanța de verificare finală a fiecărei componente a grupului. Optăm pentru această din urmă variantă, mai ales pentru că ne permite să contabilizăm tot felul de ajustări de o manieră compatibilă cu ceea ce știe un contabil obișnuit din contabilitatea curentă, menținînd în permanență egalitatea debit=credit, și apoi pentru că dintr-o balanță se pot reconstitui oricînd, cu ușurință, situațiile financiare dorite.

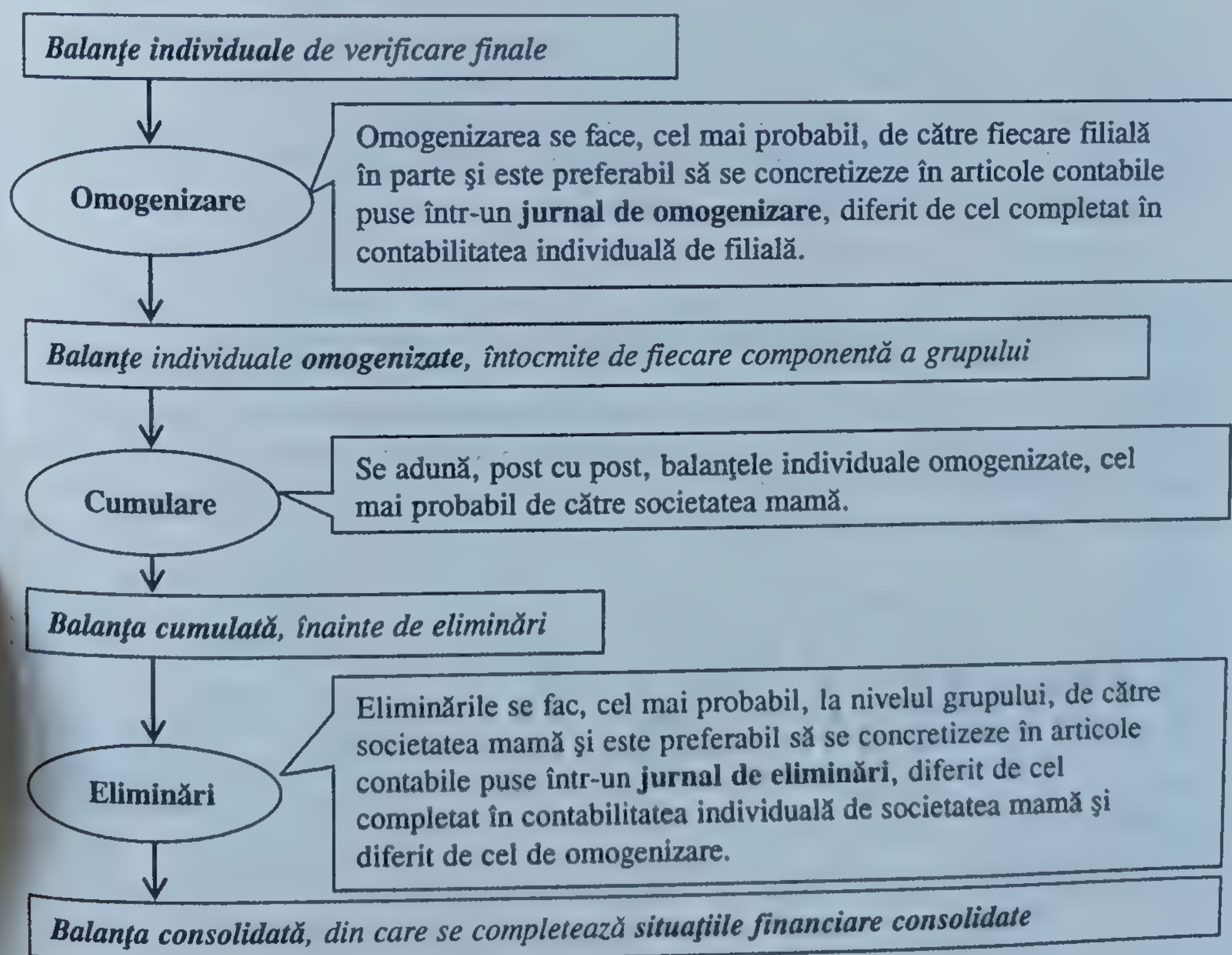


Figura 9.1. Ciclul contabil în consolidare



## Capitolul 10

# Stabilirea perimetrului de consolidare

Prima fază în consolidare o reprezintă identificarea perimetrului de consolidare, adică a componentelor grupului (filiale, co-întreprinderi/asocieri în participație și întreprinderi/entități asociate). Pentru aceasta se calculează și se interpretează procentajele de control și procentajele de interes ale societății-mamă în fiecare din componentele semnificative în care deține acțiuni/părți sociale.

### 10.1. Definirea procentajelor de control și de interes

Prin **procentaj de control** se înțelege cota parte a drepturilor de vot deținute direct sau indirect de către societatea dominantă în fiecare din societățile grupului. **Procentajul de interes** exprimă cota-parte deținută de către societatea-mamă în fiecare din societățile grupului în legătură cu distribuirea capitalului, rezervelor și rezultatelor. Este vorba despre aprecierea drepturilor financiare, utilă în cazul repartizării capitalurilor proprii. Diferența dintre 100 și procentajul de interes al dominantei în filială, în întreprinderea asociată sau în co-întreprindere reprezintă **interesele care nu controlează** (numite mai demult *interese minoritare*<sup>1</sup> sau interesele asociaților externi).

Pentru determinarea numărului de voturi în vederea stabilirii procentajului de control, trebuie să se adune: numărul de voturi deținute direct de către societatea dominantă cu numărul de voturi deținute de către o societate dominată din grup, pentru societatea dominantă. Atunci când există persoane care acționează în nume propriu, dar în contul unei societăți din grup, se adaugă și drepturile de vot deținute de aceste persoane.

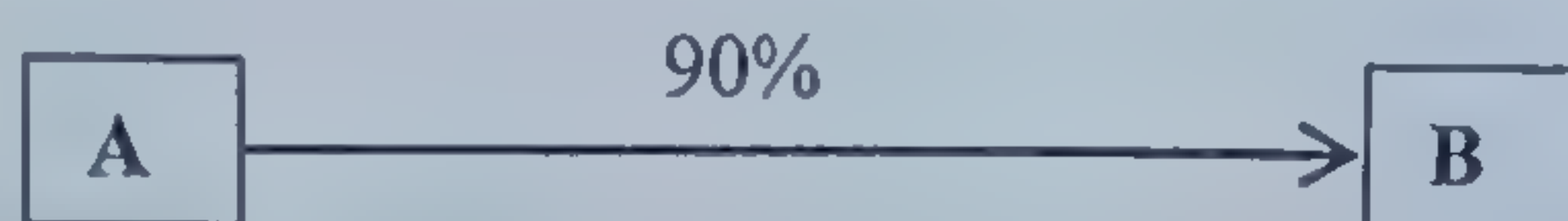
---

1. Facem această precizare deoarece, deși noțiunea de *interese care nu controlează* (traducerea din engleză a formulei *non-controlling interests*) are peste cinci ani de la introducere, în practică, unele firme folosesc încă denumirea veche de *interese minoritare*, probabil pentru că sună mai bine în limba română.



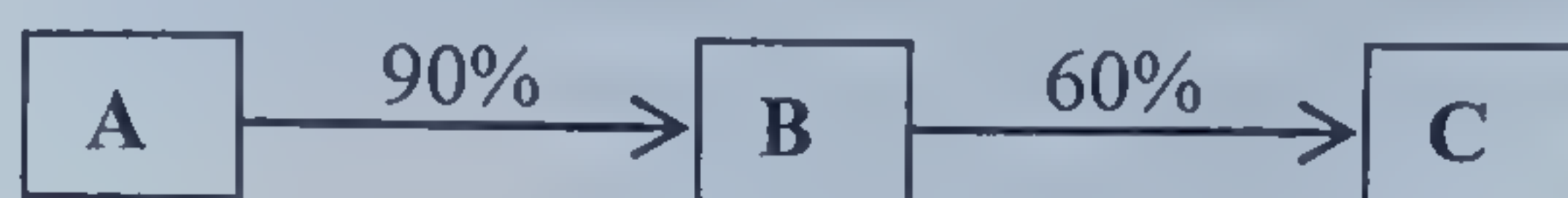
## 10.2. Exemple de calcul al procentajelor de control și de interes

a) Pentru început, diagrama grupului se prezintă astfel<sup>2</sup>:



Societatea-mamă A controlează exclusiv societatea B (procentajul de control este de 90%). Participația este directă, ceea ce înseamnă că procentajul de interes al lui A în B este tot de 90%, în timp ce interesele asociaților externi în B sînt de  $100 - 90 = 10\%$ .

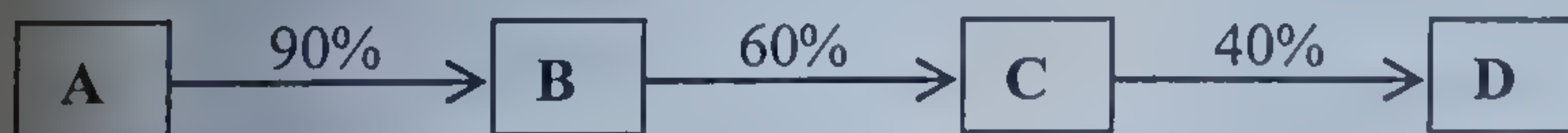
Presupunem, în continuare, că B dobîndește 60% din acțiunile C, astfel încît diagrama se modifică astfel:



Ce procentaje de control și de interes deține A în C? Pentru că A controlează exclusiv pe B, are posibilitatea să ia orice decizie dorește în ceea ce privește activitatea lui B, inclusiv în desemnarea persoanei care va vota cu 60% în adunarea generală a C. Deci cele 60% din voturile lui C deținute de B sînt, foarte probabil, exercitate total în favoarea lui A. Acest raționament teoretic este generalizat și acceptat în calculele privind procentajul de control. Putem încerca formularea unei reguli: dacă mama deține peste 50% control în veriga imediat precedentă firmei pentru care continuăm calculul procentajului de control, atunci mama exercită toate voturile care duc indirect de la veriga precedentă în firma pentru care facem calculul.

Procentajul de interes se stabilește prin calcule simple: dacă, de exemplu, C plătește dividende de 100, atunci 60 vor ajunge la B. Dacă, mai departe, B plătește toată această sumă ca dividende, atunci la A vor ajunge  $90\% \times 60 = 54$ . Deci procentajul de interes se calculează prin înmulțirea procentajelor de deținere de pe o ramură dată. În cazul nostru, avem  $0,90 \times 0,60 \Rightarrow 54\%$ .

Mai departe, C preia 40% din D, cu diagrama arătînd astfel:



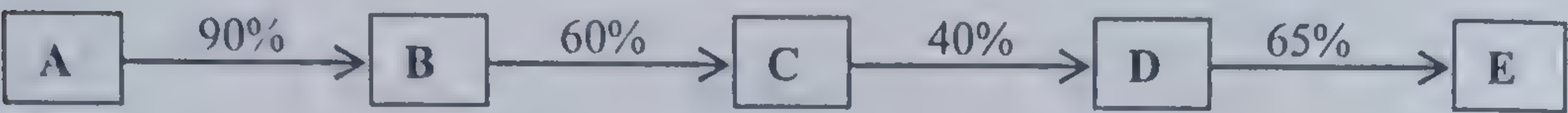
A deține 60% din C, adică poate lua orice decizie dorește în această sub-filială. Asta înseamnă că voturile de care dispune C în D sînt exercitate integral pentru A<sup>3</sup>: procentajul de control al lui A în D este de 40%, ceea ce nu-i mai asigură lui A un control total,

2. În toate exemplele din acest text vom pleca de la premisa că acțiunile sînt obișnuite (ordinare), adică dau un singur drept de vot și un singur drept la dividende. Evităm astfel complicațiile specifice altor sisteme juridice, în care pot apărea mai multe tipuri de acțiuni din punctul de vedere al drepturilor pe care le oferă.

3. Se verifică regula stabilită anterior: în veriga imediat precedentă (C) se deține mai mult de 50%, deci voturile lui C în D sînt pentru A.

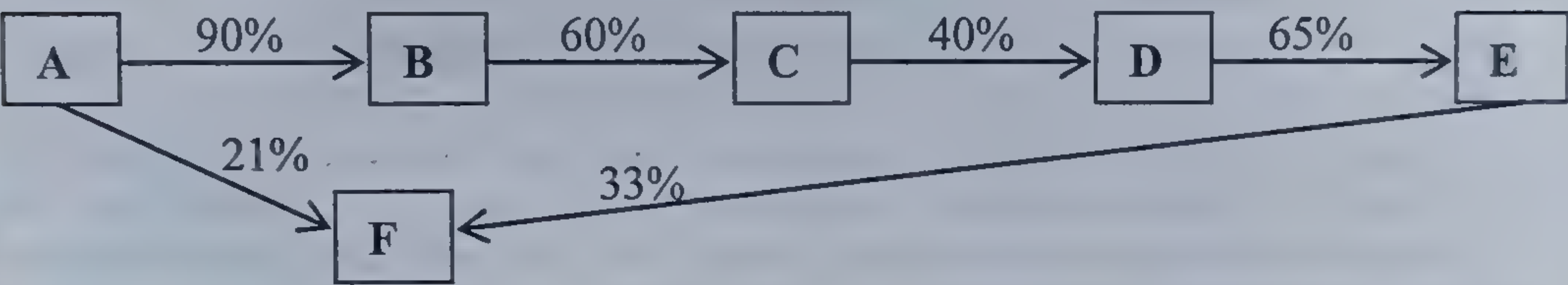


ci doar o influență semnificativă. Interesul este simplu de calculat :  $0,90 \times 0,60 \times 0,40 \Rightarrow 21,60\%$  sau  $40\% \times$  procentajul în C :  $0,40 \times 0,54 \Rightarrow 21,60\%$ .  
Următorul pas este adăugarea unei firme E în care D va avea 65% :



Pentru că A nu controlează exclusiv pe D, nu poate numi persoana din D care va vota cu 65% în adunarea generală a E. Este probabil ca altcineva să dețină majoritatea în D (un  $\times$  care să aibă între 50% și 60% din D) și pentru care să voteze D în E. Deci, procentajul de control al lui A în E este 0, pentru toate cele 65% voturi ale lui D în E pot fi exercitate pentru altcineva decât A. Astfel, E nu aparține grupului a cărui mamă este A (E nu face parte din perimetrul de consolidare al grupului A). Interesul lui A în E este de 65% din interesul în D, adică  $0,65 \times 0,2160 \Rightarrow 14,04\%$ .

Adăugăm și altă componentă, pentru a complica puțin schema și a introduce două ramuri în ajungerea lui A către o altă firmă – E deține 33% din F și A deține direct 21% din F :



Pe ramura B – C – D – E, A nu deține niciun control asupra lui F, pentru că nu controlează veriga imediat precedentă (are în E un procentaj de control egal cu zero). Deținerea directă însă permite mereu exercitarea unor drepturi de vot : procentajul de control al lui A în F este de  $0 + 21 = 21\%$ , procentaj ce asigură o influență semnificativă. Interesul este suma produselor obținute pe cele două ramuri :  $0,21 + 0,33 \times E = 0,21 \times 0,33 \times 0,1404 \Rightarrow 25,63\%$ .

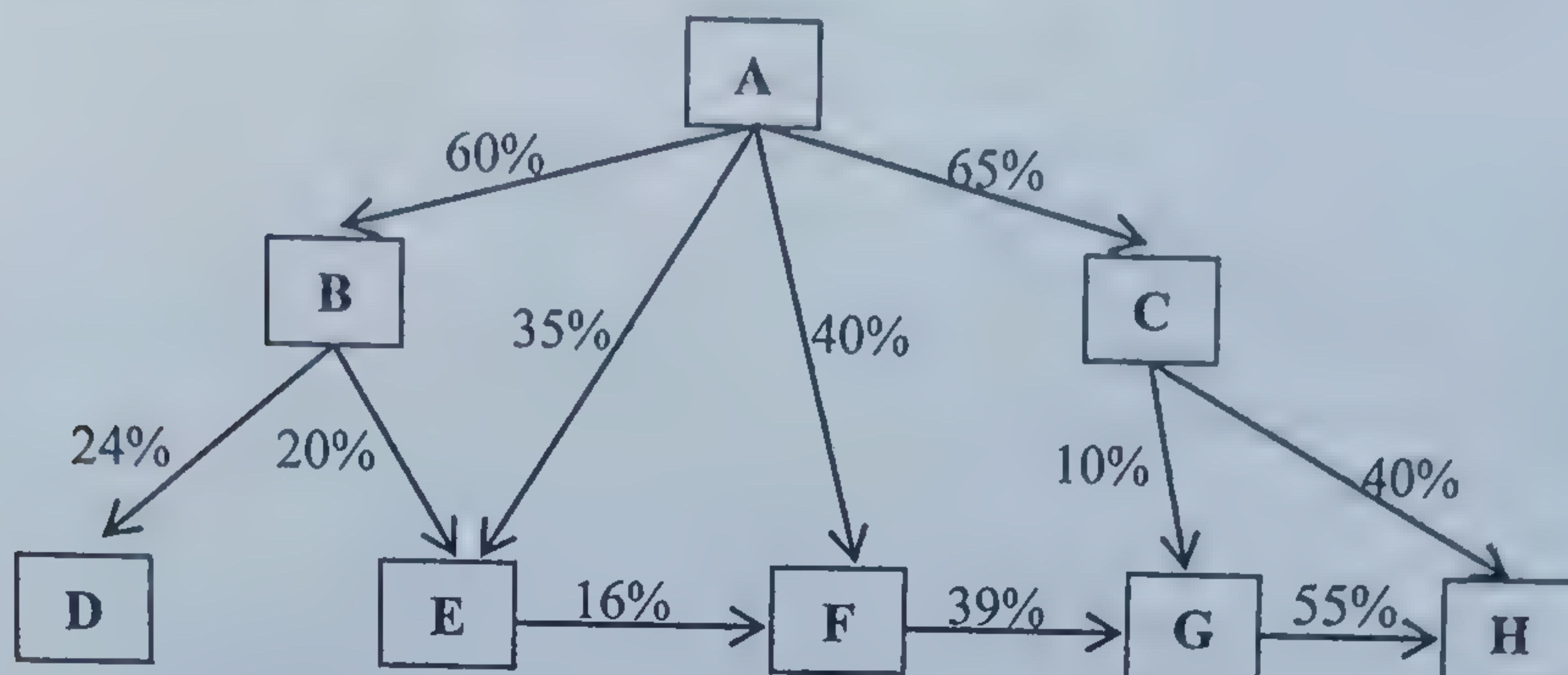
Centralizăm rezultatele în tabelul 10.1.

Tabelul 10.1. Calcule privind procentajul de control și de interes într-o schemă simplă

Firma	Procentaj de control	Tip de control	Procentaj de interes
A → B	90%	exclusiv (CE)	90%
A → C	60%	exclusiv (CE)	$0,60 \times B \Rightarrow 54\%$
A → D	40%	influență semnificativă (IS)	$0,40 \times C \Rightarrow 21,60\%$
A → E	0	-	$0,65 \times D \Rightarrow 14,04\%$
A → F	$21\% + 0 = 21\%$	influență semnificativă (IS)	$0,21 + 0,33 \times E \Rightarrow 25,63\%$



b) O organigramă ceva mai complexă se prezintă astfel :



În tabelul 10.2 se detaliază calculul procentajelor de control și de interes ale societății A în fiecare din celelalte firme.

**Tabelul 10.2.** Calcule privind procentajul de control și de interes într-o schemă arborescentă

Firma	Procentaj de control (%)	Observații	Procentaj de interes
B	60 (CE)	deținere directă	60%
C	65 (CE)	deținere directă	65%
D	24 (IS)	asupra verigii precedente se exercită control exclusiv, deci cei 24% se votează pentru A	$0,24 \times B \Rightarrow 14,40\%$
E	$20 + 35 = 55$ (CE)	deținere directă și control indirect, prin filiala B	$0,35 + 0,20 \times B \Rightarrow 47,00\%$
F	$40 + 16 = 56$ (CE)	deținere directă și control indirect, prin filiala E	$0,40 + 0,16 \times E \Rightarrow 47,52\%$
G	$39 + 10 = 49$ (IS)	indirect, prin filialele F și C	$0,39 \times F + 0,10 \times C \Rightarrow 25,03\%$
H	$40 + 0 = 40$ (IS)	Cei 55% prin G nu se iau în calcul, pentru că asupra lui G nu se exercită control exclusiv; rămân cei 40% prin filiala C.	$0,40 \times C + 0,55 \times G \Rightarrow 39,77\%$

Un exemplu de diagramă a unui grup în care apar atât filiale, cât și întreprinderi asociate găsim la pagina 16 din raportul anual de activitate pe exercițiul 2014 al grupului Renault (la adresa de Internet <http://group.renault.com/wp-content/uploads/2015/03/renault-document-de-reference-2014-fr1.pdf>, consultată pe 24.10.2015). Structura este simplificată deoarece nu apar decât principale câteva componente ale grupului; în realitate, organigrama cuprinde peste 100 de filiale, întreprinderi asociate și co-întreprinderi<sup>4</sup>.

4. Organigrama detaliată la 31.12.2014 se găsește la paginile 40 – 41 ale documentului de referință publicat de Renault (<http://group.renault.com/wp-content/uploads/2015/03/renault-document-de-reference-2014-fr1.pdf>).



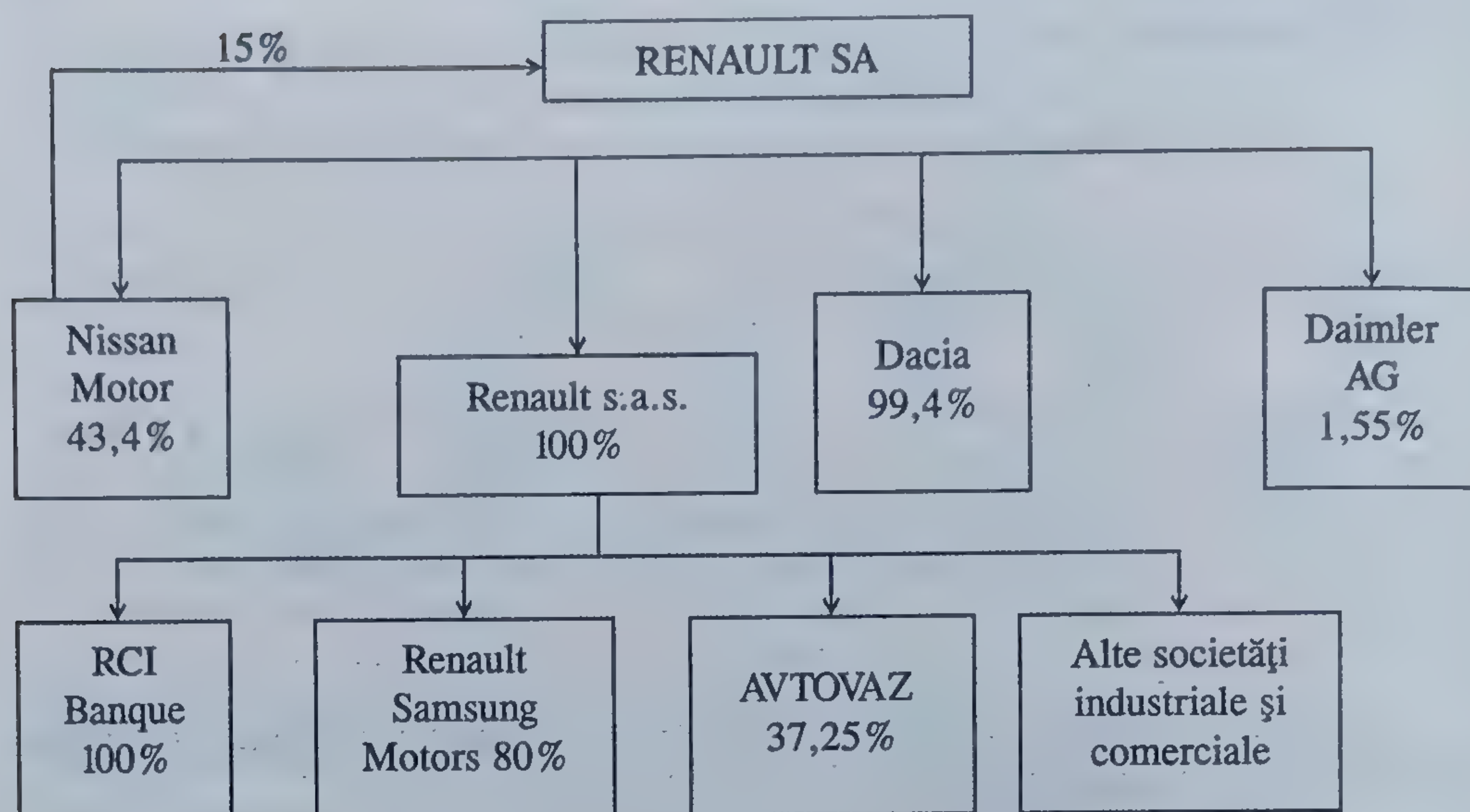


Figura 10.1. Organigrama simplificată a grupului Renault la 31.12.2014

### 10.3. Drepturi de vot potențiale

În exemplele de până acum, am luat în calcul doar drepturile de vot aferente acțiunilor obișnuite în circulație. Normele contabile stabilesc însă și regulile ce se aplică în condițiile existenței unor drepturi de vot potențiale. În IFRS 10 *Situații financiare consolidate* găsim că, atunci când calculează dacă exercită control, se vor analiza și **drepturile de vot potențiale** deținute de societatea-mamă sau de alți acționarii.

În acest context, prin drepturi de vot potențiale se înțeleg drepturile de a obține voturi în entitatea în care s-a investit și care decurg din instrumente (obligațiuni sau altele) convertibile sau opțiuni, inclusiv din contracte forward.

Și în OMFP 1802/2014 se face o trimitere la drepturile de vot potențiale, în sensul că, în cazul existenței acestora, împărțirea rezultatului și a capitalurilor proprii ale filialei între societatea-mamă și ceilalți acționari/asociați se va face doar pe baza participațiilor existente în capitalurile proprii și nu trebuie să reflecte posibila exercitare sau conversie a drepturilor de vot potențiale, cu o singură excepție. Această excepție se referă la situațiile în care entitatea deține, de fapt, participații în capitalurile proprii ca urmare a unei tranzacții care îi oferă entității, la acel moment, accesul la veniturile asociate unei participații în capitalurile proprii. În astfel de situații, partea alocată societății-mamă și intereselor care nu controlează la întocmirea situațiilor financiare anuale consolidate se va stabili prin luarea în considerare a unei posibile exercitări a acelor drepturi de vot potențiale, care îi oferă entității, la acel moment, accesul la venituri.



## 10.4. Procentaje de interes la participații reciproce sau circulare

Există posibilitatea ca filiala să dețină ea însăși acțiuni ale dominantei, caz în care legăturile dintre cele două se încadrează în categoria legăturile reciproce (vezi figura 10.1 de mai sus, pentru cazul Renault – Nissan). Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, republicată, stabilește că unei societăți i se permite să dobândească propriile acțiuni, fie direct, fie prin intermediul unei persoane acționând în nume propriu, dar pe seama societății în cauză, cu respectarea următoarelor condiții<sup>5</sup>:

- a) autorizarea dobândirii propriilor acțiuni este acordată de către adunarea generală extraordinară a acționarilor, care va stabili condițiile acestei dobândiri;
- b) valoarea nominală a acțiunilor proprii dobândite de societate, inclusiv a celor aflate deja în portofoliul său, nu poate depăși 10% din capitalul social subscris;
- c) tranzacția poate avea ca obiect doar acțiuni integral liberate;
- d) plata acțiunilor astfel dobândite se va face numai din profitul distribuibil sau din rezervele disponibile ale societății, înscrise în ultima situație financiară anuală aprobată, cu excepția rezervelor legale.

Pe perioada deținerii lor de către societate, acțiunile proprii dobândite conform legii nu dau dreptul la dividende, iar drepturile de vot aferente lor sînt suspendate. Astfel, acțiunile proprii deținute în România de către o societate mamă direct sau indirect (prin una sau mai multe filiale) nu se iau în calcul la stabilirea procentajului de control (drept de vot) și nici a procentajului de interes (dreptul la dividende).

## 10.5. Acțiuni preferențiale fără drept de vot

Conform legii societăților comerciale din România, regula generală este că acțiunile emise de o entitate trebuie să fie de valoare egală; ele acordă posesorilor drepturi egale. Se pot emite totuși **acțiuni preferențiale cu dividend prioritar fără drept de vot**, ce conferă titularului:

- a) dreptul la un dividend prioritar prelevat asupra beneficiului distribuibil al exercițiului financiar, înaintea oricărei alte prelevări;
- b) drepturile recunoscute acționarilor cu acțiuni ordinare, inclusiv dreptul de a participa la adunarea generală, cu excepția dreptului de vot.

Aceste acțiuni cu dividend prioritar, fără drept de vot, nu pot depăși o pătrime din capitalul social și vor avea aceeași valoare nominală ca și acțiunile ordinare.

5. Aceste restricții nu se aplică:

- a) acțiunilor dobândite în vederea anulării lor, ca urmare a unei decizii a adunării generale de reducere a capitalului social;
- b) acțiunilor dobândite ca urmare a unui transfer cu titlu universal;
- c) acțiunilor integral liberate, dobândite prin efectul unei hotărîri judecătorești, într-o procedură de executare silită împotriva unui acționar, debitor al societății;
- d) acțiunilor integral liberate, dobândite cu titlu gratuit.



În caz de întârziere a plății dividendelor prioritare, acțiunile preferențiale vor dobîndi drept de vot. Acțiunile preferențiale și acțiunile ordinare vor putea fi convertite dintr-o categorie în cealaltă prin hotărîre a adunării generale extraordinare a acționarilor. Astfel, acțiunile preferențiale pot deveni acțiuni potențiale în sensul stabilit de IFRS 10.

## 10.6. Componenta perimetrului de consolidare

Avînd în vedere normele de consolidare a conturilor, atît din OMFP 1802/2014, cît și din IFRS, putem spune că **perimetrul de consolidare** este format din componentele grupului asupra cărora întreprinderea dominantă exercită un control exclusiv, un control în comun și o influență semnificativă. În măsura în care dobîndirea de participații în capitalul unei întreprinderi conduce la exercitarea vreunui tip de control sau de influență asupra acesteia, ea devine componentă a perimetrului de consolidare (vezi din nou tabelul 8.1). Dacă, în urma cedărilor de titluri sau a altor operațiuni, procentajul de control asupra unei întreprinderi scade sub 20%, atunci această întreprindere iese din perimetrul de consolidare.

Pentru a determina care este momentul intrării în perimetrul de consolidare a unei filiale, norma contabilă internațională (IFRS 3 *Combinări de întreprinderi*) definește **data achiziției**, adică data la care se obține controlul asupra unei filiale. De cele mai multe ori, data achiziției este data la care dobînditorul (cel care preia controlul) transferă către vînzător costul acțiunilor cumpărate (sau dobîndite în alt mod), își însușește activele și își asumă datoriile entității dobîndite. Totuși, dobînditorul ar putea obține controlul la o dată anterioară sau ulterioară datei la care are loc acest transfer. De exemplu, data de achiziție precedă data transferului în cazul în care un acord scris prevede ca dobînditorul să obțină controlul asupra entității dobîndite la o dată anterioară datei de închidere.

După modelul din IFRS, și în OMFP 1802/2014 se definește **data achiziției** ca reprezentînd „data la care controlul asupra activelor nete sau operațiunilor entității achiziționate este transferat efectiv către dobînditor”.

## 10.7. Norme românești privind obligațiile de consolidare și perimetrul de consolidare

Norma contabilă valabilă în 2016 în România (OMFP 1802/2014) acceptă și anumite excepții de la obligația generală de întocmire a situațiilor financiare consolidate :

- a) grupurile mici și mijlocii<sup>6</sup> sînt exceptate de la obligația de a întocmi situații financiare anuale consolidate și un raport consolidat al administratorilor, cu excepția cazului în care una dintre entitățile afiliate este o entitate de interes public ;
- b) o societate-mamă este scutită de la obligația elaborării situațiilor financiare anuale consolidate și a raportului consolidat al administratorilor, atunci cînd ea însăși este o filială, inclusiv o entitate de interes public, cu excepția cazului în care această entitate

6. Reamintim că sînt considerate mici și mijlocii grupurile care nu depășesc limitele a cel puțin două din următoarele trei criterii : totalul activelor : 24.000.000 euro (105.000.000 lei), cifra de afaceri netă : 48.000.000 euro (210.000.000 lei), numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar : 250.



de interes public este o entitate ale cărei valori mobiliare sînt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, iar propria sa societate-mamă are sediul în România, în unul din următoarele două cazuri :

- societatea-mamă a societății scutite deține toate acțiunile societății scutite ;
- societatea-mamă a societății scutite deține 90% ori mai mult din acțiunile societății scutite, iar restul acționarilor sau asociaților entității în cauză au aprobat scutirea.

Exemplu : Ne putem imagina următoarea structură a grupului :



Întreprinderea A controlează pe B care, la rîndul ei, controlează pe C. În această situație simplă, B este societate mamă și ar trebui să întocmească situații financiare pentru grupul pe care îl formează împreună cu filiala sa C. Însă B poate fi exceptată de la această obligație deoarece ea însăși se regăsește în situațiile financiare consolidate întocmite de A, în care se vor regăsi atît A (ca societate mamă), cît și B și C, pentru că A exercită asupra lor control exclusiv (direct asupra lui B, indirect asupra lui C). Exceptarea lui B de la obligația întocmirii de situații financiare consolidate nu este valabilă dacă B este cotate pe o piață reglementată<sup>7</sup> (bursă).

De asemenea, o societate-mamă, inclusiv o entitate de interes public, este scutită de obligația de a întocmi situații financiare anuale consolidate dacă are numai filiale nesemnificative atît la nivel individual, cît și la nivel colectiv ; sau toate filialele sale pot fi excluse din consolidare în temeiul regulilor expuse mai jos.

Nu toate filialele unui grup se includ în situațiile financiare consolidate. Excepțiile prevăzute de OMFP 1752/2014 se referă la filialele aflate în următoarele situații :

- a) în cazurile extrem de rare în care informațiile necesare pentru întocmirea situațiilor financiare anuale consolidate în conformitate cu prezentele reglementări nu pot fi obținute fără cheltuieli disproporționate sau întârzieri nejustificate ;
- b) acțiunile sau părțile sociale ale entității în cauză sînt deținute exclusiv în vederea vânzării lor ulterioare ;
- c) restricții severe pe termen lung împiedică în mod substanțial exercitarea de către societatea-mamă a drepturilor sale asupra activelor sau conducerii entității în cauză.

Prima excepție ține de principiul importanței relative – nu aplicăm o procedură contabilă dacă valoarea informației care se obține este depășită de costurile obținerii informației respective.

A doua excepție este cea caracterizată de scopul pentru care întreprinderea deține participațiile în filiale : dacă acest scop este cedarea ulterioară a titlurilor, atunci filiala se exclude de la consolidare. Aici este mai puțin important care este data la care se va face cedarea viitoare a titlurilor, ceea ce contează este intenția fermă a societății-mamă

7. Este, de exemplu, cazul BRD – Grupe Société Générale care, fiind cotate la bursa din București, întocmește situații financiare consolidate, chiar dacă este filială (deținută cu 51%) a grupului Société Générale, care prezintă și el situații financiare consolidate.



de a vinde aceste valori, avînd în vedere propriile proceduri, precum și condițiile pe care le oferă piața. Pentru excluderea acestor filiale din consolidare este necesar ca intenția de revînzare a titlurilor să fie certă la data cumpărării lor. Nu se exclud titlurile filialelor deținute de cîteva exerciții și pe care societatea-mamă decide, în cursul exercițiului, să le vîndă într-un viitor apropiat.

Același tratament este valabil și pentru filialele supuse unor restricții în ceea ce privește transferul de fonduri către societatea-mamă, îndeosebi datorită localizării lor în teritorii supuse unui embargo sau în țări mai puțin deschise către economia de piață. Un alt exemplu de restricții în ceea ce privește exercitarea controlului este dat de situația unei întreprinderi aflate în stare de insolvență și pentru care s-au declanșat procedurile de reorganizare sau de faliment. În aceste condiții, este posibil ca acționarii majoritari de pînă la declanșarea procedurii respective să nu mai poată controla activitatea întreprinderii, avînd în vedere că aceasta este condusă de un administrator sau de un lichidator desemnat de judecătorul sindic<sup>8</sup>.

## 10.8. Perimetrul de consolidare și excepții de la obligația de consolidare a conturilor în IAS/IFRS

În IFRS 10 *Situații financiare consolidate* (versiunea valabilă începînd cu exercițiul 2015) se stabilește că o societate mamă are obligația de a întocmi situații financiare consolidate. Sînt acceptate totuși unele **excepții de la obligația generală de întocmire a situațiilor financiare consolidate**.

Astfel, o firmă care deține acțiuni la alte firme nu trebuie să prezinte situații financiare consolidate dacă întrunește în totalitate condițiile următoare :

- (i) este o filială deținută în totalitate sau este o filială deținută parțial de o altă entitate, iar toți proprietarii, inclusiv cei care, altminteri, nu au drept de vot, au fost înștiințați și nu au avut obiecții ca societatea-mamă să nu prezinte situații financiare consolidate ;
- (ii) acțiunile sau alte instrumente financiare emise de entitate nu sînt tranzacționate pe o piață publică (o bursă de valori națională sau străină sau o piață nereglementată) ;
- (iii) entitatea nu a depus și nici nu este pe cale să depună situațiile sale financiare la o comisie pentru valori mobiliare sau la alt organism de reglementare în scopul emiterii oricărei clase de instrumente financiare pe o bursă de valori ;
- (iv) societatea-mamă a firmei de referință întocmește situații financiare consolidate disponibile pentru uzul public și conforme cu IFRS-urile.

De asemenea, sînt scutite de obligația de întocmire situații financiare consolidate entitățile care funcționează în una din următoarele forme particulare :

- sînt entități care gestionează planurile de beneficii post-angajare sau alte planuri de beneficii ale angajaților pe termen lung (acestora li se aplică IAS 19 *Beneficiile angajaților*) ;
- sînt entități de investiții<sup>9</sup> și își evaluează toate filialele la valoarea justă prin profit sau pierdere.

8. Identificăm aici o altă consecință a principiului prevalenței economicului asupra juridicului : din punct de vedere juridic, unele filiale fac parte din grup, în timp ce, din punct de vedere economic, ele sînt excluse deoarece, în cazul lor, controlul nu poate fi exercitat efectiv sau societatea-mamă nu își propune acest lucru, indiferent de ponderea deținută în capital.

9. Entitatea de investiții este o entitate care îndeplinește trei condiții : obține fonduri de la mai mulți investitori, angajîndu-se să le furnizeze acestora servicii de gestionare a investițiilor ;



## 10.9. Alegerea metodei de consolidare

Am văzut mai sus ce întreprinderi trebuie reținute în perimetru de consolidare și ce excluseri se pot opera. După calculul procentajelor de control și de interes, se poate realiza încadrarea componentelor grupului pe categorii, în funcție de natura controlului sau a influenței exercitate. Metoda de consolidare se alege tocmai în funcție de tipul controlului, conform tabelului 10.3.

**Tabelul 10.3. Metode de consolidare**

<i>Tipul de control sau de influență exercitată</i>	<i>Încadrarea componentei grupului</i>	<i>Metoda de consolidare folosită</i>
societatea-mamă		integrare globală
control exclusiv	filiale	integrare globală
	exploatări în participație ( <i>joint operations</i> , activități comune)	integrare proporțională (doar în IFRS)
control în comun	asocieri în participație (co-întreprinderi, <i>joint venture</i> )	punere în echivalență (în OMFP 1802/2014, toate întreprinderile controlate în comun se consolidează astfel)
influență semnificativă	entități asociate	punere în echivalență

Prezentarea detaliată a metodelor de consolidare se va face ulterior. În exemplificarea pașilor următori ai consolidării, ne vom limita, de cele mai multe ori, la situația cea mai completă – consolidarea filialelor, adică la metoda integrării globale.

se angajează ca obiectul său de activitate să fie investirea fondurilor doar în scopul de a obține randamente prin creșterea valorii investiției sau prin veniturile aduse de investiții; evaluează performanța investițiilor sale pe baza valorii juste.



## Capitolul 11

# Omogenizarea situațiilor financiare anuale individuale

De regulă, situațiile financiare consolidate nu pot fi obținute prin agregarea directă a situațiilor financiare individuale ale întreprinderilor ce alcătuiesc perimetrul de consolidare. Acest lucru este valabil deoarece contabilitatea individuală este adeseori ținută după norme sau după opțiuni diferite privind evaluarea, estimările, prezentarea. Pe de altă parte, în contabilitatea individuală se pot reține proceduri contabile stabilite în acord cu unele reglementări juridice sau fiscale care nu corespund obiectivelor consolidării. Omogenizarea înseamnă aducerea datelor din contabilitățile individuale la același numitor astfel încât să poată fi agregate; ea se referă la toate componentele situațiilor financiare (active, datorii, venituri, cheltuieli, alte fluxuri) și se realizează pe baza unui manual de proceduri de consolidare elaborat de societatea-mamă. Este foarte probabil ca aceasta să impună drept metode de folosit în consolidare propriile metode și opțiuni contabile. Dacă elementele la care se referă omogenizarea sînt nesemnificative, atunci nu se justifică acest demers, în virtutea principiului pragului de semnificație.

Omogenizarea se referă la următoarele aspecte<sup>1</sup>:

- omogenizare temporală;
- omogenizare operațiunilor interne sau a conturilor reciproce;
- omogenizarea evaluărilor și a estimărilor;
- omogenizare în vederea agregării.

### 11.1. Omogenizarea temporală

Reperete temporale reținute în consolidare trebuie să țină seama de:

- data închiderii reținută de mamă și de filialele sale;
- durata exercițiului financiar la sfîrșitul căruia se întocmesc situații financiare consolidate;
- data intrării sau ieșirii unei componente în/din perimetrul de consolidare.

---

1. Am adaptat, actualizat și completat semnificativ textul din Petriș, R., Istrate, C., Budugan, D., Georgescu, I. (2004), *Ghid pentru înțelegerea și aplicarea IAS 27 - Situații financiare consolidate și contabilitatea investițiilor în filiale*, CECCAR, București.



### 11.1.1. *Data închiderii și durata exercițiului în consolidare*

Norma contabilă românească stabilește foarte clar că „situațiile financiare anuale consolidate se întocmesc la *aceeași dată* ca situațiile financiare anuale ale societății-mamă”. Totuși, situațiile financiare anuale consolidate pot fi întocmite la *o altă dată*, pentru a ține cont de data bilanțului celor mai multe sau celor mai importante dintre entitățile incluse în consolidare, cu respectarea *tuturor următoarelor condiții*:

- a) acest fapt să fie prezentat și justificat în notele explicative la situațiile financiare anuale consolidate;
- b) să fie luate în considerare sau prezentate evenimentele importante legate de activele și datoriile și rezultatul entității incluse în consolidare, care au intervenit între data bilanțului entității respective și data bilanțului consolidat;
- c) dacă data bilanțului unei entități precede sau este ulterioară datei bilanțului consolidat cu mai mult de trei luni, entitatea în cauză să fie consolidată pe baza unor situații financiare interimare întocmite la data bilanțului consolidat.

Indiferent de data aleasă pentru consolidare (data de închidere a societății-mamă sau altă dată), aceasta trebuie să fie aceeași pentru toate componentele grupului. Dacă finalul perioadei de raportare stabilit de către societatea-mamă pentru consolidare diferă de cel al unei filiale, atunci filiala va furniza, în scopul consolidării, informații complete valabile pentru data reținută de societatea-mamă. Atunci când acest lucru nu este posibil, mama poate face consolidarea utilizând cele mai recente situații financiare complete ale filialei, ajustate pentru a ține cont de evenimentele semnificative apărute între timp. În toate cazurile, situațiile financiare ale filialei folosite în consolidare nu pot fi anterioare datei de consolidare cu mai mult de trei luni, iar durata perioadei de raportare și diferența dintre cele două date trebuie să fie aceleași<sup>2</sup>.

În IFRS 10 *Situații financiare consolidate*, regulile sînt cam la fel, deși par mai clare. Se precizează explicit că data raportării și durata exercițiului trebuie să fie aceleași pentru toate componentele grupului și că filiala trebuie să prezinte situații financiare interimare, dacă data ei de închidere este anterioară cu mai mult de trei luni datei reținute în consolidare.

Cîteva exemple :

dacă data de închidere a grupului<sup>3</sup> este 31.12 și unele filiale închid nu mai devreme de 30.09, atunci mama poate consolida ultimele situații financiare ale filialei, eventual ajustate pentru a ține seama de evenimentele importante apărute în cele trei luni;

- data de închidere a grupului este 31.03 (cazul lui Vodafone, de exemplu) și filiala închide la 31.12 – consolidarea se poate face cu situațiile filialei de la 31.12, pentru că nu se depășesc cele trei luni permise de norme;
- data de închidere în consolidare este 31.12 și filiala închide la 31.03: în acest caz, sînt nouă luni între închiderea filialei și cea a grupului, deci este obligatorie întocmirea de către filială a unor situații financiare interimare (de preferință, la 31.12, dar ar putea fi și la 30.09 – situațiile semestriale ale filialei).

2. În acest context, dacă filiala funcționează în alt stat, cu altă monedă, cursul de schimb folosit pentru consolidare este cel de la închiderea exercițiului filialei, eventual ajustat pentru a ține cont de schimbările semnificative ale acestuia.

3. Foarte multe grupuri europene (și nu numai) închid la 31.12. Există însă numeroase cazuri de închidere la date precum 31.03 (multe grupuri britanice și japoneze – de exemplu, Vodafone și Nissan), 30.06 – multe cluburi de fotbal cotate la bursă (Benfica Lisabona, Ajax Amsterdam, Juventus Torino, Olympique Lyonnais Groupe) sau Microsoft etc.



Durata exercițiului este, de cele mai multe ori, egală cu durata anului civil; există însă câteva excepții – firme ale căror exerciții au exact 52 de săptămîni și, din cînd în cînd, 53 de săptămîni<sup>4</sup>.

### 11.1.2. Intrarea/ieșirea unei componente în/din grup

IFRS 10 stabilește că o entitate va include în situațiile financiare consolidate veniturile și cheltuielile unei filiale începînd de la data la care a obținut controlul și pînă la data la care entitatea încetează să mai controleze filiala. Dacă, de exemplu, data achiziției este 15 septembrie și data închiderii reținută de grup este 31 decembrie, atunci, pentru primul an de consolidare, societatea-mamă preia:

- toate activele și pasivele filialei la 31 decembrie;
- doar veniturile și cheltuielile contabilizate de filială în perioada 15 septembrie – 31 decembrie.

În OMFP 1802/2014 nu găsim o astfel de precizare, dar putem presupune că se aplică și aici, în cazul preluării veniturilor și cheltuielilor firmelor care au intrat sau au ieșit în/din perimetrul de consolidare. Altfel, ar putea apărea probleme de calcul și de înregistrare a fondului comercial și a altor mărimi specifice.

## 11.2. Omogenizarea evaluărilor și a estimărilor

Una din cele mai cuprinzătoare componente a omogenizărilor poate fi asigurarea acelorași metode de evaluare și a acelorași tipuri de estimări pentru activele, datoriile, veniturile și cheltuielile tuturor componentelor grupului. Astfel, atît în norma românească, cît și în cea internațională, se arată că, „dacă un membru al grupului utilizează alte politici contabile decît cele adoptate în situațiile financiare anuale consolidate pentru tranzacții și evenimente asemănătoare în circumstanțe similare, la întocmirea situațiilor financiare anuale consolidate, pentru a asigura conformitatea cu politicile contabile ale grupului, trebuie făcute ajustări adecvate la situațiile financiare ale acelui membru al grupului”.

4. În situațiile financiare ale Mark and Spencer Group PLC pe 2015, în contul de profit și pierdere consolidat apare precizarea: *52 weeks ended 28 March 2015* și, respectiv, pentru exercițiul comparativ, *52 weeks ended 29 March 2014*. Același grup, în raportul 2010, prezintă următoarele date pentru cele două coloane de cifre comparative din contul de profit și pierdere: *53 weeks ended 3 April 2010* și, respectiv, *52 weeks ended 28 March 2009*. Adică cele două exerciții succesive nu au aceeași durată și, deci, datele aferente lor nu sînt 100% comparabile: diferențele sînt considerate ne semnificative și, prin urmare, acceptate. Un alt exemplu: grupul american GAP Inc. închide în 2015, la data de 31 ianuarie, în timp ce data de închidere a exercițiului precedent a fost 1 februarie 2014. În notele din situațiile financiare 2015, apare următoarea precizare: „*Our fiscal year is a 52-week or 53-week period ending on the Saturday closest to January 31. The fiscal years ended January 31, 2015 (fiscal 2014) and February 1, 2014 (fiscal 2013) consisted of 52 weeks. The fiscal year ended February 2, 2013 (fiscal 2012) consisted of 53 weeks*” (<http://investors.gapinc.com/phoenix.zhtml?c=111302&p=irol-SECText&TEXT=aHR0cDovL2FwaS50ZW5rd2l6YXJkLmNvbS9maWxpbnmcueG1sP2lwYWdlPTEwMTY0OTg1JkRTRVE9MCZTRVE9MCZTUURFU0M9U0VDVEIPTI9FTIRJUKUmc3Vic2lkPTU3#s956CFFB3FE89667FA25463BE99BC90A6>, consultat pe 20.10.2015).



OMFP 1802/2014 merge mai departe și impune ca entitatea care întocmește situații financiare anuale consolidate să aplice aceleași metode de evaluare ca pentru propriile situații financiare anuale.

Atunci când rezultatul ajustărilor este nesemnificativ, se poate renunța la omogenizarea evaluărilor, în conformitate cu regula generală a pragului de semnificație. Această opțiune trebuie consemnată și justificată, în mod obligatoriu, în anexa de la conturile consolidate.

Omogenizarea este completă atunci când ia în considerație elementele următoare<sup>5</sup>:

- corectarea posturilor de bilanț;
- modificarea rezervelor/rezultatului reportat în cazul corecțiilor care se referă la rezultatele exercițiilor anterioare;
- corectarea cheltuielilor și/sau veniturilor;
- în IFRS, evidențierea impozitelor amânate aferente modificării valorilor contabile în raport cu valorile fiscale ale elementelor de activ și de pasiv influențate de omogenizări.

În practică putem întâlni numeroase surse de omogenizări ale metodelor de evaluare, însă cele mai importante prin frecvența lor se referă la:

- stabilirea costului activelor circulante sau imobilizate;
- amortizarea activelor imobilizate;
- ajustări pentru deprecierea activelor;
- provizioane;
- evaluarea stocurilor la ieșirea din entitate;
- conținutul valorii de înregistrare a activelor și datoriilor;
- folosirea valorii juste pentru prezentarea în bilanț a unor active și/sau datorii.

În continuare, se vor exemplifica unele din situațiile cele mai frecvente care pot genera ajustări privind evaluările și estimările cu ocazia întocmirii situațiilor financiare consolidate.

### 11.2.1. Omogenizări privind imobilizările corporale și necorporale

Contabilitatea imobilizărilor poate fi o sursă importantă de ajustări în consolidare, datorită sumelor individuale importante și faptului că ele rămân în entitate pe termen lung. Putem identifica aici situații precum recunoașterea diferită a imobilizărilor, componența valorii de intrare, reguli diferite de amortizare a imobilizărilor, folosirea de modele diferite de evaluare ulterioară a imobilizărilor.

#### a) Recunoașterea imobilizărilor

Deși definiția imobilizărilor corporale este cam aceeași în majoritatea normelor contabile, recunoașterea efectivă a unui activ anume ca imobilizare depinde, într-o măsură importantă, de practicile contabile aplicate unor categorii de întreprinderi sau entităților dintr-o țară anume. Aceste practici contabile pot fi influențate de considerente de natură fiscală, legală, de tradiții etc. De exemplu, norma contabilă românească stabilește două criterii pentru recunoașterea unei imobilizări corporale (aceleași ca în IAS 16): deținerea pentru utilizarea în scopul afacerii și durata de folosire mai mare de un an. Existența

5. Colinet, F. *Pratiques des comptes consolidés*, 2e édition, Dunod, Paris, p. 90.



acestor criterii nu îi împiedică pe mulți contabili români să rețină și a treia condiție (cea de valoare minimă), condiție valabilă doar din punct de vedere fiscal. Astfel, pentru simplificare (adică pentru a evita două rînduri de calcule: contabil și fiscal), se reține valoarea de 2.500 lei ca prag de separare între imobilizări corporale și stocuri (de cele mai multe ori, obiecte de inventar). Filiala românească poate opta pentru acest gen de raționament, în timp ce grupul poate avea politicile proprii în privința recunoașterii imobilizărilor (în funcție de natura acestora sau în funcție de un prag valoric mai mare sau de un prag valoric diferit pe categorii de imobilizări). Trecerea de la contabilitatea filialei (cu imobilizări recunoscute începînd cu 2.500 lei, din motive îndeosebi fiscale) la contabilitatea consolidată ne obligă la o omogenizare. Pe aceleași coordonate se situează recunoașterea cheltuielilor de constituire: o filială poate imobiliza astfel de cheltuieli, în timp ce grupul le lasă în sarcina perioadei.

**Exemplu:** Filiala românească cumpără un bun la cost de 3.500 lei și îl contabilizează ca imobilizare corporală amortizabilă liniar pe trei ani. Politica grupului este de a recunoaște bunurile de această natură ca obiecte de inventar care se dau în folosință imediat și a căror valoare ajunge pe cheltuieli la data dării în folosință. Omogenizarea înseamnă trecerea de la soldurile și rulajele filialei la soldurile și rulajele grupului, așa cum se demonstrează în tabelul 11.1.

**Tabelul 11.1.** *Exemplu de omogenizare: imobilizarea corporală a filialei devine obiect de inventar la grup<sup>6</sup>*

<i>Filială</i>	<i>Grup</i>	<i>Omogenizare</i>
La sfîrșitul primului an de utilizare, soldurile și rulajele conturilor aferente sînt:	Activul cumpărat s-a dat pe cheltuieli, deci nu avem niciun sold; toată valoare de intrare a ajuns în rulajul debitor al contului 603.	Trecem de la soldurile și rulajele filialei la soldurile și rulajele grupului:
- sold 213: debitor de 3.000 lei;		% = 213 3.000
- sold 2813: creditor de 1.000 lei;		2813 1.000
- rulaj debitor 6811: 1.000 lei.		603 2.000
		și
		603 = 6811 1.000
		Astfel, singurul cont care va apărea în balanța omogenizată după operarea corecțiilor este 603, cu un rulaj de 3.000 lei.
În al doilea an de utilizare, bunul există încă la filială și generează:	La grup nu mai există nimic în conturile de bilanț sau de venituri/cheltuieli în legătură cu acest activ (cel mult în afara bilanțului apar obiecte de inventar în folosință).	Toate soldurile și rulajele filialei trebuie să dispară și echilibrarea debitului cu creditul nu se mai poate face pe seama rezultatului exercițiului grupului, ci pe seama rezultatului reportat <sup>6</sup> :
- sold 213: debitor de 3.000 lei;		
- sold 2813: creditor de 2.000 lei;		
- rulaj debitor 6811: 1.000 lei.		

6. Două mici comentarii: consolidarea pe solduri ne obligă ca, pe lîngă corecția aferentă exercițiului, să reconstituim ajustările din anii precedenți, motiv pentru care prezența lui 117 este foarte frecventă; pe de altă parte, contul 117 este cel care asigură de cele mai multe ori egalitatea dintre debit și credit în consolidare.



%	=	213	<u>3.000</u>
2813			2.000
117			1.000
și			
117	=	6811	1.000

În al treilea an de utilizare, bunul este amortizat integral și presupunem că s-a și scos din gestiune la expirarea anului 3, așa încît avem sold zero atît la 213, cît și la 2813; rulajul lui 6811 este tot de 1.000 lei.

La grup nu avem nimic în solduri sau pe rulaje.

Nemaivînd solduri de corectat, anulăm doar cheltuiala din 6811:  
117 = 6811 1.000

Omogenizarea se poate realiza și în sensul celălalt: de exemplu, filiala cumpără mobilier pentru dotarea unei săli de conferințe cu 100 de mese (300 lei/bucata) și 100 de scaune (90 lei/bucată). La filială, se consideră ca activ fiecare obiect de evidență în parte, în timp ce grupul consideră că tot mobilierul din sală este un singur activ, amortizabil liniar pe 5 ani. În tabelul 11.2 propunem soluția pentru omogenizare:

**Tabelul 11.2. Omogenizări ale recunoașterii unor active (obiect de inventar vs imobilizare)**

<i>Filială</i>	<i>Grup</i>	<i>Omogenizare</i>
Pentru filială, cele 100 de mese și cele 100 de scaune sînt obiecte de inventar care ajung pe cheltuieli imediat ce sînt date în folosință, deci singurul cont în care mai avem ceva este 603, cu un rulaj debitor de $100 \times 300 + 100 \times 90 = 39.000$ lei.	Pentru grup, s-a recunoscut o imobilizare de 39.000 lei, amortizabilă pe 5 ani liniar, adică avem, la finele anului 1: - sold debitor 214: 39.000 lei; - sold creditor 2814: 7.800 lei; - rulaj debitor 6811: 7.800 lei.	Trecem de la rulajul filialei la soldurile și rulajul grupului: 214 = % <u>39.000</u> 2814 7.800 603 31.200 și 6811 = 603 7.800
În al doilea an de utilizare, mesele și scaunele rămîn la filială doar în afara bilanțului, neavînd niciun fel de sold/rulaj în balanță.	Grupul continuă amortizarea și ajunge la: - sold debitor 214: 39.000 lei; - sold creditor 2814: 15.600 lei; - rulaj debitor 6811: 7.800 lei.	Ajustarea pe exercițiul curent și reconstituirea ajustării pe cel precedent: 214 = % <u>39.000</u> 2814 15.600 117 23.400 și 6811 = 117 7.800
Presupunem că la jumătatea celui de-al treilea an de utilizare, activele sînt toate vîndute în afara grupului cu prețul de 20.000 lei, așa încît apare un venit în 758 cu aceeași sumă.	La grup nu mai avem solduri la 214 și la 2814, rămînem cu un rulaj debitor al amortizării (6811) de $7.800/2 = 3.900$ lei și cu un rulaj debitor al contului 6583, în care s-a descărcat gestiunea cu valoarea neamortizată a bunurilor vîndute: $39.000 - (7.800 \times 2 + 3.900) = 19.500$ lei	Soldurile sînt zero și la filială și la grup, așa că ajustăm doar rulajele cheltuielilor % = 117 <u>23.400</u> 6811 3.900 6583 19.500



Un alt tip de retratări care combină criteriile de recunoaștere cu cele de amortizare se referă la contabilizarea pe componente. Dacă într-un activ identificăm mai multe componente semnificative, cu durate de viață diferite, atunci avem posibilitatea să contabilizăm nu o imobilizare, ci mai multe. Acest model de recunoaștere, chiar dacă are avantajul de a reflecta mai bine modul în care imobilizările se consumă, conduce la evidențe mai complexe și mai costisitoare.

#### b) Valoarea de intrare a imobilizărilor

Valoarea de intrare a imobilizărilor (costul) se stabilește după reguli destul de detaliate prezentate în normele contabile. Remarcăm că normele românești au preluat aproape tot dispozitivul IFRS în acest punct: componența costului, includerea obligatorie a costurilor îndatorării în valoarea activelor cu ciclu lung de fabricație (acestea nu sînt neapărat doar imobilizări), includerea în cost a provizioanelor pentru dezafectare. Dacă regulile aplicate de filială nu sînt întru totul conforme cu cele ale grupului, atunci este necesară și aici o ajustare.

Exemplu (provizioane în valoarea de intrare): Filiala românească a grupului a pus în funcțiune un echipament al cărui preț de cumpărare este de 2.000.000 lei. Conform practicilor grupului, după expirarea a zece ani, echipamentul va fi dezafectat și se estimează că firma va suporta cheltuieli de dezafectare de 150.000 lei. În contabilitatea individuală, filiala românească nu constituie provizioane pentru dezafectare, aplicînd de o manieră mai relaxată OMFP 1802/2014 și ținînd cont, de asemenea, că aceste provizioane nu au nici un fel de recunoaștere fiscală<sup>7</sup>. Dimpotrivă, regulile grupului obligă la luarea în considerare a cheltuielilor de dezafectare ca provizioane prin includerea lor în valoarea de intrare a echipamentului în cauză. Știm că amortizarea se face liniar pe 10 ani, atît pentru grup, cît și în contabilitatea individuală. În tabelul 11.3 se arată situația filialei, a grupului, precum și omogenizările pe cîtiva ani, în condițiile în care estimarea inițială a cheltuielilor de dezafectare nu se modifică, grupul actualizează valoarea provizioanelor (rata de actualizare este de 5% pe an) și modelul de evaluare ulterioară a imobilizării este costul.

**Tabelul 11.3.** Omogenizări privind provizioanele pentru dezafectarea unui activ imobilizat

<i>Filială</i>	<i>Grup</i>	<i>Omogenizare</i>
La sfîrșitul primului an de utilizare, soldurile și rulajele conturilor aferente sînt:	Pentru grup, valoarea de intrare trebuie să includă și provizionul a cărui valoare actualizată este de $\frac{150.000}{(1+0,05)^{10}} = 92.087$ lei	– recunoașterea provizionului: 214 = 1513 92.087
– sold 213: debitor de 2.000.000 lei;	Astfel, se modifică și amortizarea, care devine $2.092.087/10 = 209.209$ lei.	– suplimentarea amortizării: 6811 = 2813 9.209
– sold 2813: creditor de 200.000 lei;	De asemenea, la sfîrșitul anului, actualizarea provizionului presupune recunoașterea unei dobînzii de $5\% \times 92.087 = 4.604$ lei.	– actualizarea provizionului: 6861 = 1513 4.604
– rulaj debitor 6811: 200.000 lei.		

7. Presupunem că provizioanele respective nu se referă nici la refacerea terenurilor în cazul exploatării de zăcămintele minerale, nici la închiderea și urmărirea postînchidere a depozitelor de deșeuri.



Pentru al doilea an, filiala continuă cu înregistrarea unei amortizări de 200.000 lei, care nu schimbă decât soldul contului 2813 la 400.000 lei.	Grupul amortizează din nou 209.209 lei și actualizează provizionul cu $5\% \times (92.087 + 4.604) = 5\% \times 96.091 = 4.835$ lei.	Facem consolidare pe solduri, deci reconstituim ajustările de anul precedent și adăugăm ajustările aferente exercițiului curent : - recunoașterea provizionului : 214 = 1513 92.087 - suplimentarea amortizării, pe două exerciții : % = 2813 18.418 6811 9.209 117 9.209 - actualizarea provizionului pentru cele două exerciții trecute : % = 2813 9.439 6861 4.835 117 4.604
---	--	---

Ajustările continuă de această manieră în fiecare an, astfel încât, la expirarea perioadei de utilizare, soldul contului de provizioane ajunge la 150.000 lei. După această dată se derulează efectiv dezafectarea activului la un cost pe care îl presupunem de 160.000 lei.

În contabilitatea filialei, conturile 213 și 2813 s-au închis și rămâne un rulaj debitor al cheltuielilor după natură de 160.000 lei (fie cheltuieli prestate de terți, fie cheltuieli suportate de firmă, fie ambele).	Grupul a închis, de asemenea, conturile de imobilizare, de amortizare și de provizion, recunoaște cheltuielile după natură, dar are în plus venitul din anularea provizionului (150.000 lei), în rulaj creditor al contului 7812.	Singura ajustare de efectuat este recunoașterea venitului din anularea provizionului – cum nu mai avem niciun cont cu sold, contrapartida va fi rezultatul reportat : 117 = 7812 150.000
---	---	---

### c) Amortizarea imobilizărilor

Regulile de amortizare ale filialei pot fi stabilite având în vedere considerente locale (adeseori de natură fiscală), diferite de cele ale grupului : durate de amortizare diferite, reținerea sau nu a unei valori reziduale, metode de amortizare diferite. Omogenizarea apare astfel ca fiind necesară. Pe de altă parte, dacă două întreprinderi diferite din grup utilizează imobilizări similare în condiții de producție diferite (orarul zilnic de muncă, mediul ambiant mai mult sau mai puțin ostil, evoluția tehnologică mai lentă sau mai rapidă într-o țară decât în alta etc.), atunci se justifică și reținerea unor reguli de amortizare diferite, care să țină cont de condițiile specifice ale fiecărei întreprinderi.

Exemplu : Filiala pune în funcțiune un echipament cu valoarea de intrare de 391.600 lei și optează pentru amortizarea accelerată (cu 50%) pe 12 ani (mai ales din motive fiscale). Grupul amortizează acest gen de imobilizare liniar pe 10 ani. Tabelul 11.4 trasează omogenizările de efectuat în acest caz.



**Tabelul 11.4. Omogenizări privind diferențele de amortizare dintre filială și grup**

<i>Filială</i>	<i>Grup</i>	<i>Omogenizare</i>
La sfârșitul primului an de utilizare, soldurile și rulajele conturilor aferente sînt :	Pentru grup, calculele conduc la următoarele sume :	Trecerea de la soldurile și rulajele filialei la soldurile și rulajele grupului :
- sold 213 : debitor de 391.600 lei ;	- sold 213 : debitor de 391.600 lei ;	6811 = 2813 -156.640
- sold 2813 : creditor de $50\% \times 391.600 = 195.800$ lei ;	- sold 2813 : creditor de $391.600/10 = 39.160$ lei ;	
- rulaj debitor 6811 : 195.800 lei.	- rulaj debitor 6811 : 39.160 lei.	
În anul doi, avem :	Pentru grup, continuăm amortizarea liniară pe 10 ani :	Consolidarea pe solduri ne obligă să trecem în 2813 de la 213.600 lei, la 78.320 lei (o scădere cu 135.280 lei), în timp ce cheltuiala cu amortizarea crește de la 17.800 la 39.160 (cu 21.360 lei), diferența vine din rezultatul reportat :
- sold 213 : debitor de 391.600 lei ;	- sold 213 : debitor de 391.600 lei ;	% = 2813 -135.280
- sold 2813 : creditor de $195.800 + 195.800 / 11 = 195.800 + 17.800 = 213.600$ lei ;	- sold 2813 : creditor de $2 \times 39.160 = 78.320$ lei ;	6811 21.360
- rulaj debitor 6811 : 17.800 lei.	- rulaj debitor 6811 : 39.160 lei.	117 -156.640
Presupunem că, la finalul celui de-al nouălea an de funcționare, filiala vinde activul cu prețul de 40.000 lei ; vânzarea are loc către un terț din afara grupului.		
La finele anului nouă, soldurile și rulajele sînt :	Soldurile grupului sînt tot zero, dar rulajele cheltuielilor devin :	Nemaiavînd solduri, ajustăm cheltuielile cu ajutorul rezultatului reportat :
- 213 și 2813 nu mai au sold (s-au închis la vânzare) ;	- pentru 6811 rămînem la 39.160 lei ;	% = 117 7.120
- rulajul lui 6811 este de 17.800 lei ;	- pentru 6583 avem : $391.600 - (39.160 \times 9) = 391.600 - 352.440 = 39.160$ lei ;	6811 21.360
- rulajul lui 6583 (cu ocazia descărcării gestiunii) este de 391.600 - $[195.800 + 8 \times 17.800] = 391.600 - 338.200 = 53.400$ lei ;	- rulajul lui 7583 este tot de 40.000 lei.	6583 -14.240
- rulajul lui 7583 este de 40.000 lei.		

#### d) Reevaluarea imobilizărilor

În România, pînă prin 2009, prețurile au crescut relativ constant, fie din motive de inflație, fie datorită evoluției pieței. Una din căile folosite frecvent pentru ameliorarea efectelor creșterilor de prețuri asupra informației furnizate prin situațiile financiare a fost reevaluarea imobilizărilor. Multă vreme s-au reevaluat toate activele imobilizate corporale, dar după 2003 (ultimul an de hiperinflație, după datele BNR), multe firme au optat să reevalueze doar terenurile și, mai ales, construcțiile. Această opțiune a avut și o importantă



justificare fiscală (impozitul local pe clădiri se calculează în cote mai mari dacă bunurile respective nu erau reevaluate în ultimii ani).

Pe de altă parte, un grup cu filiale în multe state ale lumii trebuie să aibă o politică de evaluare ulterioară a imobilizărilor comună. Putem presupune că este mai ușor pentru grup să generalizeze aplicarea modelului costului. Astfel, dacă filiala reevaluează, înainte de a transmite datele către grup, este necesară omogenizare, adică anularea reevaluării și a efectelor acesteia.

Exemplu: Filiala a pus în funcțiune un echipament pe care-l amortizează liniar pe 10 ani și pe care optează să-l reevalueze (cu anularea amortizării cumulate). Valoarea de intrare este de 500.000 lei. Din punctul de vedere al tratamentului diferenței din reevaluare, firma optează pentru transferul acesteia la rezultatul reportat pe măsura amortizării imobilizării. Pentru primii cinci ani, succesiunea valorilor juste și a valorilor nete contabile la care s-ar ajunge în lipsa reevaluării este prezentată în tabelul 11.5.

**Tabelul 11.5.** *Evoluția valorilor specifice pentru un activ imobilizat reevaluat*

Anul	Valoarea netă contabilă teoretică	Valoarea justă	Diferența netă teoretică
1	$500.000 - 50.000 = 450.000$	477.000	27.000
2	$450.000 - 50.000 = 400.000$	420.000	20.000
3	$400.000 - 50.000 = 350.000$	324.000	-26.000
4	$350.000 - 50.000 = 300.000$	300.000	0
5	$300.000 - 50.000 = 250.000$	250.000	0

Pentru omogenizările care constau în trecerea de la reevaluare la modelul costului calculele și înregistrările sînt prezentate în tabelul 11.6.

**Tabelul 11.6.** *Omogenizări privind trecerea de la reevaluare la modelul costului*

Filială	Grup	Omogenizare
La sfîrșitul primului an de utilizare, diferența din reevaluare este de 477.000 - 450.000 = 27.000 lei, după ce s-a calculat și înregistrat amortizare de 50.000 lei. Soldurile <sup>8</sup> și rulajele sînt:	Pentru grup, care nu reevaluează, soldurile și rulajele sînt:	Trecerea de la soldurile și rulajele filialei la soldurile și rulajele grupului:
- sold 213: debitor de 477.000 lei;	- sold 213: debitor de 500.000 lei;	% = 2813 50.000
- sold 2813: 0;	- sold 2813: creditor de 50.000 lei;	213 23.000
- sold 105: 27.000 lei	- rulaj debitor 6811: 50.000 lei.	105 27.000
- rulaj debitor 6811: 50.000 lei.		

8. Am arătat deja că, în cazul reevaluării cu anularea amortizării cumulate, soldul contului de imobilizare de după reevaluare este mereu egal cu valoarea justă.



La sfîșitul anului 2, avem, după reevaluare :	Pentru grup, se continuă amortizarea liniară pe 10 ani :	Trecerea de la filială la grup este ceva mai complicată :
- sold 213 : debitor de 420.000 lei ;	- sold 213 : debitor de 500.000 lei ;	- pentru solduri :
- sold 2813 : 0, după ce a fost de $477.000/9 = 53.000$ lei ;	- sold 2813 : creditor de $2 \times 50.000 = 100.000$ lei ;	% = 2813 $\frac{100.000}{80.000}$
- sold 105 : 20.000 lei (diferența netă <sup>9</sup> din tabelul 11.5) ;	- rulaj debitor 6811 : 50.000 lei.	213 105 20.000
- sold 1175 : $27.000 / 9 = 3.000$ lei		- pentru rulajul cheltuielii :
- rulaj debitor 6811 : 53.000 lei.		6811 = 1175 -3.000
La sfîșitul anului 3, diferența netă este o depreciere care face ca 105 să rămînă fără sold și ca 20.000 lei să ajungă în 655 ; celelalte solduri și rulajele sînt :	Pentru grup, reevaluarea s-a concretizat într-o depreciere și principiul prudenței obligă la contabilizarea ei în 6813 (și nu în 655). Soldurile și rulajele sînt :	Trecerea de la filială la grup se face astfel :
- sold 213 : debitor de 324.000 lei ;	- sold 213 : debitor de 500.000 lei ;	% = 2813 $\frac{150.000}{176.000}$
- sold 2813 : 0, după ce a fost de $420.000/8 = 52.500$ lei ;	- sold 2813 : creditor de $3 \times 50.000 = 150.000$ lei ;	213 6811 117 176.000 -2.500 -25.500
- sold 1175 : $= 3.000 + 20.000 / 8 = 5.500$ lei ;	- rulaj debitor 6811 : 50.000 lei ;	Suma din creditul lui 117 este stabilită prin diferență - cît este necesar pentru a echilibra debitul și creditul.
- rulaj debitor 6811 : 52.500 lei.	- rulaj debitor 6813 : 20.000 lei ;	6813 = 655 20.000

### 11.2.2. Omogenizarea criteriilor de constituire a provizioanelor și de constatare a ajustărilor pentru depreciere

Aplicarea principiului prudenței poate conduce la constatarea de ajustări pentru deprecierea unor active, precum și la recunoașterea unor datorii sub formă de provizioane. Pentru contabilizarea acestor structuri, firma trebuie mereu să se bazeze pe estimări proprii sau preluate din surse diverse. Este posibil ca modul în care filiala estimează deprecierea și datoriile probabile să nu coincidă cu procedurile grupului, caz în care devine necesară și aici omogenizarea.

Apar situații în care unele firme nu constituie decît provizioanele/ajustările recunoscute fiscal<sup>10</sup> (și nici acelea întotdeauna). Apartenența la un grup poate însă conduce la o schimbare semnificativă în comportamentul firmelor, astfel încît recunoașterea de ajustări și de provizioane să se facă, în mare parte, după regulile grupului, în măsura în care sînt compatibile cu regulile naționale aplicate de filială.

9. Această egalitate este asigurată doar dacă firma a optat pentru transferul sistematic și eșalonat de la 105 la 1175, pe măsura amortizării imobilizării reevaluate.

10. Reamintim că provizioanele recunoscute fiscal sînt cele pentru garanții acordate clienților, la care se adaugă și provizioane pentru refacerea terenurilor în cazul exploatărilor de zăcămintे minerale, precum și cele pentru închiderea și urmărirea postînchidere a depozitelor de deșeuri.



Exemplu: Filiala este implicată într-un litigiu și nu constituie provizioane în acest sens. Grupul estimează că este necesar să se recunoască un provizion inițial (în primul exercițiu) în sumă de 50.000 lei. În al doilea exercițiu, filiala constituie și ea provizion pentru acest litigiu, dar suma este de doar 35.000 lei, în timp ce estimarea grupului se duce la 61.000 lei. În exercițiul al treilea, litigiul este finalizat. În tabelul 11.7 apare succesiunea de omogenizări necesare în acest caz.

Tabelul 11.7. Omogenizări privind provizioanele

<i>Filială</i>	<i>Grup</i>	<i>Omogenizare</i>
La sfârșitul primului an nu avem niciun fel de sold al provizioanelor.	Soldul contului 1511 trebuie să fie de 50.000 lei, aceeași sumă ca în rulajul debitor al contului 6812.	Omogenizarea constă în constituirea provizionului : 6813 = 2813 50.000
La sfârșitul anului 2, filiala are : - sold 1511 : creditor de 35.000 lei ; - rulaj debitor 6812 : 35.000 lei.	Grupul ajunge la un sold creditor al lui 1511 egal cu 61.000 lei, iar cheltuiala (rulaj debitor 6812) din acest al doilea exercițiu este de 11.000 lei.	Pe lângă omogenizarea aferentă exercițiului curent, reconstituim (cu 117) omogenizarea din exercițiul precedent : % = 1513 61.000 6812 11.000 117 50.000
În anul 3, finalizarea litigiului obligă la anularea provizionului (soldul lui 1513 este zero), deci rulajul lui 7812 este de 35.000 lei.	Pentru grup, dispariția provizionului duce la un venit de 61.000 lei (rulaj creditor al lui 7812) – nici aici provizionul nu mai are sold.	Omogenizarea mai constă în a trece de la un venit de 35.000 lei la unul de 61.000 lei : 117 = 7812 26.000

Ajustări pentru depreciere se pot constitui pentru aproape toate activele deținute de o firmă: imobilizări, stocuri, creanțe, investiții financiare.

Exemplu: Presupunem că filiala are o creanță depreciată în valoarea nominală de 30.000 lei și care îndeplinește condițiile pentru a genera ajustare recunoscută fiscal, în limita a 30% (adică 9.000 lei). Entitatea se limitează la această sumă. Grupul are politici diferite de depreciere a creanțelor și estimează pierderea la 55% în anul curent și la 89% în exercițiul ulterior. În fine, într-un alt exercițiu (al treilea), din creanță se mai recuperează ceva și ajustarea trebuie anulată. Tabelul 11.8 cuprinde omogenizările necesare în acest caz.

Tabelul 11.8. Omogenizări privind ajustările pentru deprecierea creanței

<i>Filială</i>	<i>Grup</i>	<i>Omogenizare</i>
La sfârșitul primului an, soldurile și rulajele specifice sînt : - sold 4111 : debitor de 30.000 lei ; - sold 491 : creditor de 9.000 lei ; - rulaj debitor 6814 : 9.000 lei.	La grup : - sold 4111 : debitor de 30.000 lei ; - sold 491 : creditor de 16.500 lei ; - rulaj debitor 6814 : 16.500 lei.	Omogenizarea constă în suplimentarea provizionului cu diferența dintre filială și grup : 6814 = 491 7.500



La sfîșitul anului 2, filiala rămîne cu aceleași solduri, fără să mai aibă rulaj la vreo cheltuială :	La grup se suplimentează ajustarea :	Pe lîngă omogenizarea aferentă exercițiului curent, reconstituim (cu 117) omogenizarea din exercițiul precedent :
- sold 4111 : debitor de 30.000 lei ;	- sold 4111 : debitor de 30.000 lei ;	% = 491 17.700
- sold 491 : creditor de 9.000 lei.	- sold 491 : creditor de 26.700 lei ;	6814 10.200
	- rulaj debitor 6814 : 10.200 lei.	117 7.500
În anul 3, creanța dispăre, la fel și ajustările, iar venitul din 7814 este de 9.000 lei.	Pentru grup, dispariția ajustării duce la un venit de 26.700 lei (rulaj creditor al lui 7814).	Omogenizarea mai constă în a trece de la un venit de 9.000 lei la unul de 26.700 lei :
		117 = 7814 17.700

### 11.2.3. Omogenizarea evaluării stocurilor

Evaluarea stocurilor oferă întreprinderilor posibilitatea de a alege dintre mai multe metode, atît la intrarea în patrimoniu a acestora, cît și la ieșirea lor (prin vînzare sau consum, de regulă).

În ceea ce privește evaluarea la intrare, posibilitățile oferite întreprinderii pot conduce la opțiuni diferite în ceea ce privește elementele componente ale costului de achiziție și/ sau de producție.

#### a) Omogenizarea evaluării la intrare

Exemplu : Filiala S a grupului folosește pentru evaluarea produselor finite metoda costurilor directe (adică reține în costul de producție doar costurile directe de producție : materii prime, unele consumabile și salariile directe). La nivelul grupului, produsele finite se evaluează la un cost care include și cheltuieli indirecte de producție. La sfîrșitul exercițiului N, valoarea stocurilor este de 10.000 lei la filială (costuri directe) și de 13.000 lei la grup. În exercițiul N+1, firma vinde toate produsele finite din stocul inițial, produce alte bunuri și rămîne în stoc cu produse de 19.000 lei (costuri directe) ; valoarea acestor stocuri după regulile grupului este de 22.500 lei. În tabelul 11.9 se prezintă omogenizarea pe două exerciții succesive, în condițiile consolidării pe solduri.

**Tabelul 11.9.** Omogenizări privind ajustarea costurilor de producție la produse finite

Filială	Grup	Omogenizare
La sfîrșitul exercițiului N, soldul lui 345 la filială este de 10.000 lei.	Soldul lui 345 după regulile grupului este de 13.000 lei.	Omogenizarea înseamnă adăugarea a 3.000 lei la valoarea stocului : 345 = 711 3.000
La vînzarea produselor din stocul inițial, filiala a descărcat gestiunea cu 10.000 lei. Soldul final al 345, după metoda costului direct, este de 19.000 lei.	Pentru grup, descărcarea gestiunii la vînzarea stocului inițial trebuie să se facă cu suma de 13.000 lei. Soldul final al produselor, după metoda grupului, este de 22.500 lei.	La consolidarea pe solduri, prima grijă este să reconstituim ajustarea de la sfîrșitul anului precedent (cu 117 în loc de 711) : 345 = 117 3.000 Reconstituirea soldului inițial ne obligă și la corectarea descărcării gestiunii în N+1 cu aceeași sumă : 711 = 345 3.000 Corectarea soldului final, prin adăugarea diferenței de 22.500 - 19.000 : 345 = 711 3.500



### b) Omogenizarea evaluării stocurilor la ieșire

În ceea ce privește stocurile, diferențele cele mai vizibile pot apărea la alegerea metodei de evaluare a ieșirilor. Norma contabilă românească acceptă costul mediu ponderat, FIFO, LIFO, costurile prestabilite, metoda prețului de vânzare cu amănuntul (în anumite condiții) și metoda costurilor standard. Odată fixată opțiunea pentru o metodă, aceasta trebuie aplicată la toate stocurile cu caracteristici similare și trebuie folosită consecvent în timp. Este posibil ca pentru stocuri cu caracteristici diferite ori cu natură și utilizare diferite să se folosească metode diferite de evaluare. La nivelul grupului, este necesar să se stabilească ce metode se rețin pe grupe de stocuri. În măsura în care există filiale care folosesc alte metode decât cele stabilite de grup, sînt necesare retratări.

Exemplu : Filiala C a grupului evaluează stocurile de materii prime folosind metoda LIFO, iar grupul a reținut pentru situațiile financiare consolidate metoda FIFO<sup>11</sup>. Valoarea stocurilor de materii prime la sfîrșitul exercițiului N este de 60.000 lei, după metoda LIFO și de 83.000 lei în conformitate cu FIFO. În exercițiul N+1, stocul inițial de materii prime este consumat integral și, după alte operațiuni, soldul final este de 150.000 lei (LIFO) și, recalculat după FIFO, ajunge la 165.000 lei.

**Tabelul 11.10.** Omogenizări privind ajustarea consecințelor evaluării stocurilor de materii prime

Filială	Grup	Omogenizare
La sfîrșitul exercițiului N, soldul lui 301 la filială este de 60.000 lei.	Soldul lui 301 după regulile grupului este de 83.000 lei.	Omogenizarea înseamnă adăugarea a 23.000 lei la valoarea stocului: 301 = 601 23.000
La consumul materiilor prime din stocul inițial, filiala a descărcat gestiunea cu 60.000 lei. Soldul final al 301, după metoda costului direct, este de 150.000 lei.	Pentru grup, descărcarea gestiunii la consumul stocului inițial trebuie să se facă cu suma de 83.000 lei. Soldul final al materiilor prime, după metoda grupului, este de 165.000 lei.	La consolidarea pe solduri, reconstituim ajustarea de la sfîrșitul anului precedent (cu 117 în loc de 601): 301 = 117 23.000 Corectarea descărcării gestiunii în N+1 cu aceeași sumă: 601 = 301 23.000 Corectarea soldului final, prin adăugarea diferenței de 165.000 - 150.000: 301 = 601 15.000

## 11.3. Omogenizarea operațiunilor interne

Tranzacțiile care au loc între firme care aparțin aceluiași grup și care sînt integrate global în situațiile financiare ale acestuia (numite operațiuni intra-grup) fac să apară, în evidențele individuale ale părților implicate, **conturi intra-grup**. Acestea pot fi conturi de activ, de pasiv, de venituri sau de cheltuieli. În mod normal, sumele înregistrate în astfel de

11. Presupunînd că grupul aplică IFRS, această retratare este obligatorie, deoarece IAS 2 *Stocuri*, așa cum a fost modificată în 2004, interzice folosirea LIFO începînd cu exercițiile contabile de după 1.01.2005.



conturi trebuie să fie aceleași la părțile implicate. În măsura în care această egalitate este asigurată, conturile intra-grup se numesc **conturi reciproce**. Pentru stabilirea cu exactitate a conturilor reciproce, se parcurg următorii pași :

- inventarierea operațiunilor și a conturilor intra-grup ;
- identificarea elementelor pentru care nu se asigură reciprocitatea ;
- aplicarea procedurilor de ajustare a elementelor identificate la faza anterioară ;
- transmiterea datelor către serviciul de consolidare.

**Inventarierea operațiunilor și a conturilor intra-grup** permite definirea naturii acestora. În situațiile în care grupul are multe componente, este de presupus că operațiunile intra-grup s-au derulat pe baza unor documente justificative care să cuprindă coduri pe baza cărora identificarea operațiunilor cu alte componente ale grupului să se realizeze cu ușurință, atât timp cât toate filialele cunosc această listă de coduri. În urma operațiunilor intra-grup au apărut elemente care se identifică în :

- bilanț : creanțe/datorii de forma : furnizori/clienti, creanțe imobilizate/datorii financiare, creanțe/datorii financiare pe termen scurt etc. ;
- contul de profit și pierdere : venituri din vânzări/cheltuieli cu descărcarea gestiunii, venituri/cheltuieli din prestări de servicii/din executări de lucrări, venituri/cheltuieli cu dobânzile ș.a.

În urma inventarierii, pot apărea elemente legate de tranzacții intra-grup pentru care **nu se asigură reciprocitatea în conturile individuale** ale părților implicate. Printre cauzele acestor neconcordanțe pot fi : decontări nefinalizate ; mărfuri în tranzit ; apariția unor diferențe de curs valutar în cazul în care părțile implicate folosesc monede de raportare diferite în situațiile financiare individuale ; constituirea la unul din parteneri a unor provizioane/ajustări ; existența unor litigii între părți.

**Efectuarea ajustărilor** care să înlăture aceste neconcordanțe (și care să facă astfel încât conturile să fie reciproce) obligă responsabilul cu consolidarea să stabilească o regulă de aliniere. În lucrarea din care adaptăm această temă<sup>12</sup>, se recomandă ca receptorul să se alinieze întotdeauna după emitent. O sinteză a soluțiilor de aplicat se prezintă în tabelul 11.11 :

**Tabelul 11.11. Situații în omogenizarea operațiunilor interne**

<i>Situația generatoare de neconcordanțe</i>	<i>Soluția contabilă</i>
decontări nefinalizate	înregistrarea rezultatului decontării la beneficiar
mărfuri în tranzit	înregistrarea recepției la cumpărător
datorii și creanțe în devize	regularizarea cursurilor de schimb, conform metodei de conversie reținută
efecte comerciale scontate, neajunse la scadență	constatarea creditului bancar pe termen scurt la beneficiarul scontului
omisiuni sau erori	regularizarea acestora
litigii	rezolvarea lor, eventual după soluția sugerată de grup

12. Colinet, F., Paoli, S., *op. cit.*, pp. 206 și urm.



Exemplu : *omogenizarea operațiunilor interne : efecte comerciale neajunse la scadență, scontate*. Filiala A are o creanță comercială în valoare de 40.000 lei asupra filialei B din același grup ; A acceptă un efect de comerț (cambie sau bilet la ordin) cu scadența în exercițiul următor. Înainte de sfârșitul exercițiului curent, A scontează efectul de comerț la o bancă, obținând suma de 38.500 lei (diferența de 1.500 lei reprezintă scontul reținut de bancă – 1.000 lei – și comisionul băncii – 500 lei). La începutul acestui ciclu de operațiuni, datoria lui B avea contrapartidă în creanța echivalentă ca sumă a lui A. La sfârșitul ciclului însă, A nu mai are nici o creanță, fără ca datoria lui B să fi dispărut. Ajustarea conturilor intra-grup presupune reconstituirea creanței la A, astfel încât să se asigure reciprocitatea conturilor. Această reconstituire se face considerînd că operațiunea de scontare la bancă a cambiei reprezintă de fapt un credit pe termen scurt obținut de A<sup>13</sup> (tabelul 11.12).

Tabelul 11.12. Omogenizări privind efectele de comerț din cadrul grupului, scontate

<i>Filiala A</i>	<i>Filiala B</i>	<i>Omogenizări la filiala A</i>
Apariția efectului de comerț (de încasat) :	Apariția efectului de comerț (de plătit) :	–
413 = 411 40.000	401 = 403 40.000	
– trimiterea cambiei spre scontare :	La filiala A nu se contabilizează nimic din scontarea efectuată de A.	
5114 = 413 40.000		
– scontarea efectivă :		
5121 = 5114 40.000		–
– reținerea comisionului și a scontului :		
% = 5121 1.500		
627 500		
667 1.000		
La închidere, contul 413 are sold zero. Rămîne cu sold un cont în afara bilanțului (8037).	La închidere, contul 403 are soldul de 40.000 lei.	Omogenizarea constă în reconstituirea soldului lui 413 la filiala A, considerîndu-se scontarea ca o operațiune de credit pe termen scurt :
		413 = 5191 40.000

Este posibil ca, în urma ajustării conturilor intra-grup, să rămînă totuși o anumită diferență reziduală neexplicată. Ne putem imagina că, în virtutea regulii pragului de semnificație, în practică se poate accepta o astfel de diferență, cu condiția să nu fie semnificativă.

13. De fapt, acesta este fondul economic al tranzacției.



## 11.4. Omogenizarea în vederea realizării agregării

Pentru ca agregarea situațiilor financiare ale componentelor grupului să aibă sens, este necesar ca structurile pe care le agregăm să fie identice, să aibă același format, aceeași unitate de măsură și același conținut.

### 11.4.1. Omogenizarea structurilor situațiilor financiare

Cumularea situațiilor financiare se face fie pe bilanț și pe cont de profit și pierdere, fie pe balanțele de verificare. În acest al doilea caz, soldurile și rulajele din balanțe trebuie definite la fel pentru toate componentele cumulate. Evaluările și estimările sînt deja realizate, așa încît mai pot rămîne cîteva probleme formale de rezolvat.

În ceea ce privește conturile de bilanț (cele cu sold în balanțele omogenizate și în balanța cumulată), nu rămîn prea multe de făcut; cel mult clasificarea conturilor trebuie adusă pe aceleași coordonate, dacă nu este deja realizată la fel pentru tot grupul. Dacă agregarea se face direct la nivelul bilanțului, atunci poate apărea o problemă în cazul în care grupul reține un format diferit de cel folosit de filială: format listă vs format tabel sau invers. În general, structurile dintr-un format se pot repune în formatul celălalt cu ușurință.

În cazul conturilor de venituri și de cheltuieli, tot clasificarea poate ridica unele probleme. De exemplu, firmele românești clasifică mereu cheltuielile în balanță după criteriul naturii lor, criteriu reținut și în formatul obligatoriu de cont de profit și pierdere. Dacă însă societatea-mamă prezintă un cont de profit și pierdere cu clasificarea cheltuielilor după destinație, atunci este necesară o retratare semnificativă la nivelul filialei. Aceasta constă în identificarea costului bunurilor vîndute, a cheltuielilor de desfacere, a celor generale de administrație și a altor cheltuieli de exploatare, plecînd de la contabilitatea de gestiune a filialei retratate. Practic, în balanța omogenizată în acest sens, locul cheltuielilor și al unor venituri de exploatare va fi luat de alte structuri. Pînă în 2014 (inclusiv), normele contabile românești obligau la întocmirea unei note de această natură – *analiza rezultatului de exploatare*, ceea ce simplifica acest gen de omogenizări.

### 11.4.2. Conversia conturilor filialelor străine

Grupul poate avea filiale care țin contabilitatea individuală într-o monedă diferită de cea de raportare (aceasta din urmă fiind moneda în care se întocmesc și se prezintă situațiile financiare consolidate). În acest caz, este nevoie de reguli de conversie a situațiilor financiare ale filialelor aflate în situația respectivă. Norma contabilă românească tranșează problema extrem de simplu, impunînd **metoda cursului de închidere**. Conform acestei metode, conversia se face astfel :

#### a) în bilanț :

- activele și datoriile filialelor externe, atît cele monetare cît și cele nemonetare<sup>14</sup>, trebuie convertite la cursul de închidere (adică, în principiu, la cursul de schimb

14. Prin *elemente monetare* se înțeleg acele structuri de bilanț care au forma disponibilităților și a elementelor asimilate lor (acreditiv, depozite bancare), precum și a creanțelor și a datoriilor de



valutar din ultima zi a exercițiului pentru care se întocmesc situațiile financiare);

- exprimarea capitalurilor proprii la cursul istoric, adică la cursul de schimb de la data apariției fiecărei structuri de capitaluri proprii<sup>15</sup>;
- înscrierea, ca element distinct al capitalurilor proprii, a unei diferențe de curs valutar din conversie<sup>16</sup>, ce reprezintă suma necesară pentru a face activul și pasivul egale<sup>17</sup>; această diferență rămîne la capitalurile proprii pînă la cedarea filialei în legătură cu care a apărut, moment în care se transferă în contul de profit și pierdere, la venituri sau la cheltuieli;

b) *în contul de profit și pierderi* – exprimarea veniturilor și a cheltuielilor la cursul mediu<sup>18</sup>.

În ceea ce privește IAS/IFRS, conversia situațiilor financiare ale filialelor din străinătate se face în conformitate cu IAS 21 *Efectele variației cursurilor de schimb valutar*<sup>19</sup>. Acest standard definește două tipuri de monede care pot apărea în filiera conversiilor specifice:

- **moneda de prezentare**, adică moneda în care sînt întocmite și prezentate situațiile financiare (consolidate);
- **moneda funcțională**, adică moneda mediului economic primar<sup>20</sup> în care funcționează filiala străină.

Pentru stabilirea monedei funcționale, se au în vedere criterii precum:

- moneda care influențează în mod semnificativ prețurile de vânzare ale bunurilor și ale serviciilor prin exprimarea lor directă sau indirectă în această monedă sau prin impunerea de către mediul concurențial ori de către autorități;
- moneda care influențează semnificativ costurile: (salarii și asimilate, bunuri și servicii cumpărate etc. (este vorba despre moneda în care sînt negociate și/sau plătite aceste costuri);
- moneda în care sînt exprimate fondurile atrase pentru finanțare;
- moneda în care sînt păstrate, în general, disponibilitățile firmei.

primit/de plătit în sume fixe sau determinabile. Dimpotrivă, elementele nemonetare sînt caracterizate în mod hotărîtor prin lipsa unui drept de a primi (sau a unei obligații de a da) un număr fix sau determinabil de unități monetare. Lista elementelor nemonetare include: imobilizările corporale și necorporale, stocurile, avansurile pentru bunuri și servicii, provizioanele ce urmează a se deconta prin active nemonetare. Elementele monetare din bilanț sînt structurile care nu se regăsesc în definiția elementelor nemonetare (creanțe și datorii de primit sau de plătit în sume fixe de bani, disponibilități bănești).

15. De exemplu, pentru rezerve se folosește cursul de schimb utilizat pentru conversia rezultatelor din care s-au constituit aceste rezerve.

16. Ca toate structurile de capitaluri proprii ale filialei, această sumă este repartizată, în bilanțul consolidat, între societatea-mamă și interesele minoritare, în funcție de procentajul de interes deținut de societatea-mamă în filiala nerezidentă.

17. Altfel spus, pentru a face verificarea, această sumă se poate stabili egală și ca diferență între capitalurile proprii la cursul de închidere și capitalurile proprii la cursul istoric.

18. Regula generală spune că veniturile și cheltuielile filialei externe trebuie convertite la cursul de schimb de la data efectuării tranzacțiilor în urma cărora au apărut, însă se acceptă, pentru simplificare, folosirea unui curs mediu (această medie poate fi lunară, trimestrială, anuală).

19. Este vorba de varianta 2015 a IAS 21.

20. Prin **mediu economic primar** înțelegem mediul în care entitatea (filială, sucursală sau alta) generează numerar și îl cheltuiește.



Pe lângă aceste criterii, IAS 21 mai precizează și alte câteva situații în care moneda funcțională a unei filiale străine este aceeași cu moneda de raportare a societății-mamă :

- 1) dacă activitățile operațiunii din străinătate sînt realizate ca o extensie a entității raportoare, mai degrabă decît să fie îndeplinite cu un grad semnificativ de autonomie<sup>21</sup> ;
- 2) dacă tranzacțiile cu entitatea raportoare reprezintă o proporție mare sau mică din activitățile operațiunii din străinătate ;
- 3) dacă fluxurile de trezorerie din activitățile operațiunii din străinătate afectează direct fluxurile de trezorerie ale entității raportoare și sînt disponibile rapid pentru a-i fi remise ;
- 4) dacă fluxurile de trezorerie din activitățile operațiunii din străinătate sînt suficiente pentru a asigura serviciul datoriilor existente și prevăzute în mod normal fără ca fondurile să fie făcute disponibile de către entitatea raportoare.

În orice caz, dacă moneda funcțională nu este evidentă, atunci conducerea întreprinderii o stabilește pe baza raționamentelor proprii. Odată stabilită, moneda funcțională trebuie păstrată și nu se schimbă decît dacă apar modificări importante în tranzacțiile, evenimentele și condițiile luate în considerare la alegerea sa.

Dacă grupul are o monedă de prezentare a situațiilor financiare consolidate diferită de moneda funcțională a unor filiale din străinătate, este necesară conversia acestora din urmă : procedurile de conversie sînt cele aferente **metodei cursului de închidere** (tabelul 11.13).

**Tabelul 11.13.** *Cursuri de schimb la conversia din moneda funcțională în moneda de raportare*

<i>Elementul de convertit</i>	<i>Modul de evaluare</i>
<b>Bilanț</b>	
Active	la cursul de închidere
Capitaluri proprii (inclusiv rezerve)	la cursul istoric
Diferențe de conversie	diferența de schimb valutar între capitalurile proprii la cursul de închidere și la cursul istoric
Rezultat	la cursul mediu (se preia din contul de profit și pierdere)
Datorii	la cursul de închidere
<b>Contul de profit și pierdere</b>	
Venituri	cursul de schimb de la data tranzacției, dar se acceptă un curs mediu al perioadei, dacă fluctuațiile nu au fost importante
Cheltuieli	
Rezultat	

După efectuarea conversiei și întocmirea situațiilor financiare consolidate, pot apărea situații în care societatea-mamă să cedeze titlurile deținute în filială, total sau parțial. Cu această ocazie, valoarea cumulată a diferențelor de conversie înregistrate anterior la capitalurile proprii va fi recunoscută ca venit sau cheltuială, odată cu recunoașterea câștigului sau pierderii din cedarea titlurilor respective.

21. Un exemplu de activități derulate ca o extensie a entității raportoare este atunci cînd operațiunea din străinătate vinde doar bunuri importate de la entitatea raportoare și îi remite acesteia câștigurile.



Exemplu : La sfârșitul exercițiului N, în tabelele 11.14 și 11.15 sînt date informațiile privind sumele raportate de filiala externă în moneda sa funcțională pentru bilanț (tabelul 11.14) și pentru venituri și cheltuieli (tabelul 11.15). În tabele apar și cursurile de schimb : istoric (mai multe cursuri), de închidere pentru exercițiul de raportare (4,52 lei/unitatea monetară a filialei), cursul mediu al exercițiului de raportare (4,45 lei/um).

**Tabelul 11.14.** *Conversia elementelor de bilanț din moneda funcțională a filialei în moneda de raportare*

	în moneda funcțională a filialei B	cursul de schimb	în moneda de prezentare (lei)
Imobilizări necorporale	185.000	4,52	836.200
Imobilizări corporale	2.960.000	4,52	13.379.200
Stocuri	654.000	4,52	2.956.080
Creanțe	269.000	4,52	1.215.880
Disponibilități	76.000	4,52	343.520
<b>Total activ</b>	<b>4.144.000</b>		<b>18.730.880</b>
Capital social	250.000	3,88	970.000
Rezerve și rezultat reportat :			
din N-5	250.000	4,05	1.012.500
din N-4	175.000	4,24	742.000
din N-3	31.000	4,46	138.260
din N-2	432.000	4,42	1.909.440
din N-1	135.000	4,44	599.400
<b>Diferențe de conversie</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>397.690</b>
Rezultat <sup>22</sup>	219.000	4,45	974.550
Provizioane	173.000	4,52	781.960
Datorii	2.479.000	4,52	11.205.080
<b>Total pasiv</b>	<b>4.144.000</b>		<b>18.333.190 + 397.690 = 18.730.880</b>

Toate activele și datoriile sînt convertite la cursul de schimb de la închidere (4,52 lei), în timp ce pentru capitalurile proprii reținem cursul istoric. Reamintim că rezervele și rezultatul reportat reprezintă rezultate ale unor exerciții precedente și pentru ele cursul istoric este cursul mediu al exercițiului în care s-a obținut rezultatul din care au fost constituite.

După conversia tuturor structurilor de activ și de pasiv, obținem un total al activului de **18.730.880 lei** și un total al pasivului de **18.333.190 lei**. Pentru a echilibra cele două părți ale bilanțului, sîntem obligați să adăugăm la capitaluri proprii postul *diferențe de curs valutar din conversie*, în sumă de  $18.730.880 - 18.333.190 = 397.690$  lei.

22. Rezultatul se preia din contul de profit și pierdere unde conversia s-a făcut la cursul mediu al exercițiului.



**Tabelul 11.15.** *Conversia elementelor de venituri și de cheltuieli din moneda funcțională a filialei în moneda de raportare*

	<i>în moneda funcțională a filialei B</i>	<i>cursul de schimb<sup>23</sup></i>	<i>în moneda de consolidare</i>
Venituri totale	10.025.000	4,45	44.611.250
Cheltuieli totale	9.755.000	4,45	43.409.750
<b>Rezultat brut</b>	<b>270.000</b>	<b>4,45</b>	<b>1.201.500</b>
Cheltuieli cu impozitul pe profit	51.000	4,45	226.950
<b>Rezultat net</b>	<b>219.000</b>	<b>4,45</b>	<b>974.550</b>

Pentru contul de profit și pierdere, conversia s-a făcut foarte ușor la cursul mediu al exercițiului de raportare.

23. Metoda cursului de închidere presupune folosirea cursului mediu pentru conversia tuturor elementelor contului de profit și pierdere.



## Capitolul 12

# Cumularea conturilor individuale ale componentelor grupului care se consolidează

Prin cumulare se înțelege adunarea posturilor cuprinse în conturile anuale individuale omogenizate. Având în vedere norma contabilă actuală din România, cumularea nu se aplică decât filialelor și este întotdeauna integrală. Astfel, indiferent de procentajul de interes deținut de mamă în filiale, mama preia 100% din activele, datoriile, veniturile și cheltuielile filialei sau, dacă se lucrează pe balanțe, mama preia toate soldurile și toate rulajele filialei. Din punct de vedere tehnic, cumularea se poate face într-un tabel mare pe coloanele căruia să apară informațiile referitoare la entitățile individuale consolidate sau într-un articol contabil complex (ori în mai multe articole contabile complexe), în care să se debiteze conturile cu solduri debitoare și să se crediteze conturile cu solduri creditoare.

Entitățile controlate în comun și entitățile asociate nu intră în această agregare, deoarece consolidarea lor se face prin metoda punerii în echivalență și această metodă înseamnă doar evaluarea titlurilor la un alt nivel de valoare decât costul acestora.

În IFRS, cumularea se referă la mamă și la filiale (cu active, pasive, venituri și cheltuieli preluate 100%), dar se poate aplica și în cazul exploatărilor în participație, așa cum sînt ele definite de IFRS 11. În acest din urmă caz, investitorul care consolidează nu preia decât partea care îi revine din activele, datoriile, veniturile și cheltuielile exploatării – este un fel de consolidare prin integrare proporțională, prezentă și în norma românească pînă în 2014. Celelalte angajamente comune prevăzute în IFRS 11 – asocierile în participație – se consolidează prin punere în echivalență, deci nu se cumulează în nici un fel cu soldurile și rulajele investitorului.



## Capitolul 13

# Eliminarea efectelor tranzacțiilor în cadrul grupului

Balanța cumulată (sau bilanțul și contul de profit și pierdere cumulate) conține toate activele, datoriile, veniturile și cheltuielile preluate de la mamă și de la filiale. Soldurile și rulajele cumulate cuprind însă și efectele tranzacțiilor intra-grup: vânzări/cumpărări de bunuri și de servicii, finanțări între componentele grupului, decontări diverse (plăți/încasări/compensări) între componentele grupului etc. Toate aceste tranzacții au fost înregistrate în contabilitățile individuale ale componentelor grupului, datorită regulilor contabile de aplicat fiecărei persoane juridice în parte. Pentru că grupul este văzut ca o entitate unică, transferurile diverse dintre componentele sale nu trebuie să genereze venituri, cheltuieli, profituri, creanțe sau datorii. Dacă acestea sînt totuși preluate de la componentele individuale, atunci ele trebuie eliminate. Scopul acestor eliminări este de a nu prezenta în situațiile financiare consolidate decît efectele tranzacțiilor cu terți din afara grupului, doar acestea generînd venituri/cheltuieli, creanțe/datorii justificate. Or, în urma vânzărilor în cadrul grupului, apar venituri la vânzător și pot apărea cheltuieli la cumpărător, fără ca grupul, văzut ca entitate de sine stătătoare, să se îmbogățească sau să sărăcească în vreun fel. În aceste condiții, eliminările nu fac decît să aducă mărimile activelor, datoriilor, veniturilor și cheltuielilor la nivelul real, adică la nivelul pe care îl permite aplicarea criteriilor de recunoaștere a elementelor situațiilor financiare, așa cum sînt stabilite acestea în reglementările contabile naționale și internaționale. Eliminările mai sînt necesare și pentru că tranzacțiile în cadrul grupului pot da naștere la abuzuri. În acest sens, putem să ne imaginăm exemplul unei întreprinderi care dorește neapărat să declare o cifră de afaceri mare sau un rezultat anume. Dacă ne-am limita doar la informațiile din contabilitatea individuală, ignorînd procedurile de consolidare, atunci este suficient ca firma să factureze bunuri sau servicii către alte componente ale grupului, la prețuri stabilite artificial, astfel încît să ajungă la cifrele dorite fără prea multe eforturi.

Am văzut că între componentele grupului se pot derula tranzacții reciproce care generează rezultate (profit sau pierdere) la cea care vinde. Dacă profitul intra-grup apare în urma vânzării unui element de activ imobilizat de la o firmă din grup la alta, atunci valoarea elementului respectiv trebuie readusă la nivelul valorii de înregistrare de la întreprinderea care l-a vîndut în cadrul grupului, deoarece efortul real al grupului, ca entitate de sine-stătătoare, este tocmai la acest nivel – o îmbogățire reală nu rezultă decît din tranzacțiile cu mediul extern grupului. Eliminarea nu trebuie să se oprească doar la



profitul intern grupului, ci va avea în vedere și sporul eventual de amortizare înregistrat pe cheltuieli de firma cumpărătoare. Cum efortul real al grupului este la nivelul valorii de intrare în grup, acest supliment de amortizare este de eliminat. În IFRS, în toate cazurile se va pune în evidență influența modificării rezultatului asupra sarcinii fiscale, în sensul diminuării acesteia (creanță din impozitul amânat) – proporțional cu eliminarea profitului – sau a creșterii acesteia, în măsura în care eliminăm amortizarea suplimentară (datorie din impozit amânat). O sistematizare a eliminărilor care se referă la efectele tranzacțiilor intra-grup se prezintă în tabelul 13.1 (după Colinet, F., Paoli, S., *op. cit.*, p. 161):

Tabelul 13.1. Componente ale eliminării tranzacțiilor intra-grup

Tip de eliminare	Operațiuni generatoare ale eliminării
Eliminări privind transferurile de stocuri	venitul realizat de componenta din grup care vinde și, eventual o parte din cheltuiala aferentă (dacă este cazul); creanța/datoria reciprocă (dacă mai au sold la data consolidării); profitul intern care se mai regăsește în soldul activului primit de filiala cumpărătoare; cheltuiala cu descărcarea gestiunii la componenta cumpărătoare.
Eliminări care implică imobilizări la componenta cumpărătoare	venitul, cheltuiala și creanța de la vânzătoare; profitul intern, datoria și sporul de amortizare (dacă este cazul), la filiala cumpărătoare; eventual, reconstituirea valorii de înregistrare a imobilizării la vânzătoare.
Eliminarea referitoare la provizioanele interne grupului	cheltuiala cu provizionul; soldul provizionului.
Eliminări privind serviciile	creanța/datoria reciprocă; venitul de la vânzător; cheltuiala de la cumpărător, dacă este cazul; profitul intern de la cumpărător, dacă serviciul se regăsește în costul vreunui activ.
Eliminări privind creditele intra-grup	creanța/datoria reciprocă; venitul/cheltuiala din dobânzi; profitul intern de la filiala care a primit creditul, dacă dobânda se regăsește la aceasta în costul vreunui activ.

### 13.1. Eliminarea rezultatelor din vânzări de stocuri în cadrul grupului

Acest tip de eliminare necesită parcurgerea următorilor pași<sup>1</sup>: identificarea stocurilor la cumpărător; stabilirea ratei profitului realizată de componenta vânzătoare și determinarea

1. Colinet, F., Paoli, S., *op. cit.*, pp. 167-171.



profitului din vânzare de stocuri pentru exercițiul curent și pentru cel precedent ; înregistrarea eliminării profitului.

Pentru identificarea stocurilor care au făcut obiectul tranzacțiilor intra-grup, se pot pune în evidență două situații principale :

- stocurile în cauză sînt identificate precis, pe baza unui cod sau a unei alte referințe – în această situație, punerea în evidență a stocurilor provenite de la alte întreprinderi din grup este ușor de realizat la inventariere ;
- stocurile sînt fungibile și componenta grupului care le deține are mai multe surse de aprovizionare. Cunoașterea exactă a stocurilor provenite din grup este mai dificilă și trebuie aplicată o metodă convențională de identificare. Apar cel puțin două astfel de metode :
  - ultimele livrări sînt considerate în funcție de metoda primul intrat – primul ieșit (FIFO) ; astfel, dacă stocul este de 2.000 de unități și ultima livrare este de 600 și provine de la o unitate din grup, iar penultima livrare de 3.000 de unități provine de la un terț extern, atunci stocul provenit din tranzacții intra-grup este de 600 de unități ;
  - aplicarea unei variante de cost mediu : pentru a determina cantitatea provenită de la întreprinderi din cadrul grupului se aplică la cantitatea în stoc la sfîrșitul exercițiului un coeficient care reprezintă ponderea cumpărărilor din cadrul grupului în total cumpărări din stocul respectiv.

Această identificare a stocurilor provenite din cumpărări din grup este în sarcina filialei (componentei) cumpărătoare și trebuie făcută pe fiecare filială de proveniență. Practic, ideal este ca filialele cumpărătoare să transmită serviciului de consolidare al grupului soldurile conturilor de stocuri provenite din tranzacții cu alte componente ale grupului, pe fiecare componentă vînzătoare în parte. Atunci cînd stocurile cumpărate intra-grup se regăsesc la componenta care le-a primit sub formă de mărfuri, identificarea este relativ ușoară, chiar dacă mărfuri de același tip pot proveni și de la alți furnizori. Dacă însă stocurile cumpărate sînt materii prime sau consumabile, atunci procedurile de identificare pot deveni mai complicate, în sensul că trebuie să stabilim cît din materia primă a mai rămas în stoc, cît din aceasta se regăsește în produse sau producție în curs.

Componenta vînzătoare are și ea un rol important în aceste eliminări : trebuie să calculeze **rata medie a profitului intra-grup** realizată în cursul perioadei din tranzacții cu fiecare din componentele cărora i-a vîndut stocuri. Cel mai simplu este să identifice veniturile din vânzare, cheltuielile aferente cu descărcarea gestiunii, să stabilească profitul ca diferență între cele două și să raporteze acest profit la venitul din vânzare.

**Determinarea rezultatului intern** (profit sau pierdere) inclus în valoarea stocului provenit de la altă întreprindere din grup se poate face de serviciul de consolidare al grupului care dispune de soldurile stocurilor intra-grup (de la filialele cumpărătoare) cărora la aplică ratele profiturilor intra-grup (de la filialele vînzătoare). Aceste rezultate interne se regăsesc în soldurile conturilor de stocuri de la filialele cumpărătoare și trebuie eliminate.

Eliminarea profiturilor interne din vînzări de stocuri are ca scop amînarea recunoașterii acestui profit pînă în exercițiul următor (sau exercițiile următoare, în cazul ciclurilor lungi de fabricație) cînd stocurile respective vor fi vîndute sau cînd bunurile în



costurile cărora se regăsesc vor fi vândute astfel încât să participe la obținerea de venituri<sup>2</sup>.

Problema eliminării profiturilor interne din stocuri se pune la sfârșitul perioadei, cu ocazia întocmirii situațiilor financiare consolidate. Soldul final reprezintă însă stocul inițial pentru perioada următoare. De aici rezultă că este posibil ca în valoarea stocului inițial la începutul exercițiului să apară profituri interne. Și aceste profituri trebuie eliminate, dacă firma optează pentru eliminare pe solduri. Dacă la începutul perioadei existau în stoc bunuri cumpărate de la altă firmă din grup în costul cărora se regăsesc profituri intra-grup, atunci eliminarea acestora se face debitând contul de rezultate ale exercițiilor precedente, adică rezervele/rezultatul reportat.

O altă problemă legată de eliminarea profiturilor interne este locul acestora în succesiunea de eliminări. Atunci când întreprinderile din grup între care au loc tranzacțiile generatoare de rezultate interne sînt deținute 100% de societatea-mamă, ordinea este mai puțin importantă. Însă dacă dominantă are procentaj de interes mai mic de 100%, atunci intervin și acționarii minoritari, pentru care trebuie stabilite interesele în capitalurile proprii și în rezultatul exercițiului. Avînd în vedere că eliminarea rezultatelor interne poate conduce la diminuarea profiturilor unor filiale, este evident că vor fi afectate și interesele asociaților externi. Din acest motiv, este util ca eliminarea rezultatelor interne să se efectueze *înainte* de efectuarea celorlalte eliminări – adică a titlurilor deținute de mamă și a capitalurilor proprii ale filialei, astfel încât interesele minoritare (interesele care nu controlează) să fie determinate corect. Prezentarea efectivă a eliminării profiturilor interne din stocuri este influențată și de sensul tranzacției, precum și de procentajul de interes al grupului în fiecare din componentele implicate în astfel de tranzacții :

- dacă dominantă are un procentaj de interes de 100%, atunci, indiferent dacă este în poziție de cumpărător ori de vânzător în raport cu filiala, profitul intern se elimină fără a implica interesele asociaților externi ;
- dacă dominantă deține mai puțin de 100% din capitalul filialei și vinde acesteia din urmă stocuri (tranzacție de sus în jos), atunci profitul intern se elimină integral, fără influențarea intereselor asociaților externi ;
- dacă dominantă deține mai puțin de 100% din capitalul filialei și cumpără stocuri de la aceasta din urmă (tranzacție de jos în sus), atunci trebuie să se țină cont de eliminarea profitului intern la stabilirea intereselor minoritare în rezultatul filialei ;
- dacă tranzacția are loc între două filiale care nu sînt deținute 100% de către dominantă, atunci se va ține seama de eliminarea profitului intern în stabilirea intereselor minoritare în filiala vânzătoare.

Din punct de vedere tehnic, al înregistrărilor contabile, se pot reține două soluții, în funcție de maniera aleasă pentru efectuarea consolidării : centralizat sau descentralizat. În cazul abordării centralizate, toate eliminările se fac de către serviciul de consolidare al societății-mamă, în timp ce descentralizarea poate conduce la efectuarea eliminărilor chiar la societățile din grup implicate în tranzacțiile respective. În acest din urmă caz, este necesar să intervină *conturi de legătură* al căror rol este de a reprezenta contrapartidă

2. Herring, H., *op. cit.*, p. 153.



pentru conturile de stocuri, de venituri sau de cheltuieli implicate în eliminări. Serviciul de consolidare nu va face decît să elimine acest conturi de legătură.

În concluzie, apariția tranzacțiilor cu stocuri în cadrul grupului generează obligația de a elimina<sup>3</sup>:

- veniturile și cheltuielile reciproce;
- profitul intern inclus în stocul final;
- profitul intern inclus în stocul inițial (profit consemnat în exercițiul precedent);
- eventual, creanțele și datoriile reciproce din vânzare/cumpărare de stocuri în cadrul grupului.

Pentru simplificarea înțelegerii exemplelor care urmează, putem spune că aproape mereu (excepțiile sînt limitate), eliminarea aferentă vânzărilor de bunuri în cadrul grupului începe cu eliminarea integrală a venitului realizat de componenta vânzătoare (pe debit), odată cu eliminarea profitului intern (se creditează un cont de activ); diferența se elimină dintr-un cont de cheltuială sau de pseudo-cheltuială.

Exemplele care urmează, de eliminări ale efectelor tranzacțiilor cu stocuri, sînt sistematizate în funcție de tipul de stoc transferat în cadrul grupului, de contul (conturile) de activ în care se află acestea la componenta cumpărătoare, precum și de tipul de rezultat constatat de componenta vânzătoare: profit sau pierdere.

### 13.1.1. *Transfer de mărfuri și cumpărare de mărfuri, cu profit la vânzător*

În tranzacții de acest tip, nu există particularități în identificarea conturilor care intervin.

Exemplu: În luna decembrie N, filiala A vinde filialei B mărfuri la preț de vânzare de 100.000 lei, costul acestora fiind de 87.000 lei, astfel încît marja brută realizată de A este de 13.000 lei – în toate exemplele care urmează vom considera că marja brută reprezintă profitul intern. Pentru B, bunurile reprezintă tot mărfuri (al căror preț de cumpărare<sup>4</sup> este de 100.000 lei). În ceea ce privește dimensiunea stocului la filiala cumpărătoare, ne propunem să trecem prin trei situații:

- a) B nu a revîndut nimic în afara grupului, așa încît are în stoc toate mărfurile de la A;
- b) B a revîndut în afara grupului toate mărfurile provenind de la A, așa încît nu mai are nimic în stoc;
- c) B a vîndut o parte din mărfuri în afara grupului (67%).

Grupul aplică metoda centralizată de efectuare a eliminărilor<sup>5</sup>, ceea ce înseamnă că toate articolele contabile se prezintă în jurnalul de consolidare întocmit de serviciul de consolidare. Dacă presupunem că, pînă la închiderea exercițiului, B nu a achitat încă suma datorată lui A, atunci, pentru varianta a), în jurnalul de consolidare vom avea articolele contabile de eliminare din coloana 3 a tabelului 13.2. Pentru a vedea mai ușor ce

3. Herring, H., *op. cit.*, p. 154.

4. Pentru aceste exemple, facem abstracție de faptul că în costul de achiziție al bunurilor cumpărate se poate regăsi și altceva decît prețul de cumpărare. De asemenea, facem abstracție de TVA.

5. De altfel, în exemplele din acest material vom aplica doar metoda centralizată de efectuare a eliminărilor.



trebuie eliminat, de unde și de ce, pe coloanele 1 și 2 ale tabelului 13.2 reconstituim înregistrările din contabilitățile individuale ale celor două filiale.

Tabelul 13.2. *Eliminări ale profitului intern din tranzacții cu mărfuri*

<i>Filiala A</i>	<i>Filiala B</i>	<i>Eliminări</i>
<i>Varianta a) – filiala B nu revinde nimic</i>		
– vânzarea mărfurilor : 411 = 707 100.000	– cumpărarea mărfurilor : 371 = 401 100.000	Conturile implicate în eliminare și sumele aferente sînt :
– descărcarea gestiunii : 607 = 371 87.000	Nevînzînd nimic în afara grupului, B are sold la 371 de 100.000 lei. Soldul datoriei (401) este de 100.000 lei	– venitul realizat de filiala vînzătoare, integral, pe debits cu 100.000 lei ;
Profitul intern este de $100.000 - 87.000 = 13.000$ , iar rata profitului intern este de $13.000/100.000 = 0,13$ . Soldul lui 411 este de 100.000		– profitul intern egal cu rata profitului de la vînzătoare aplicată soldului stocului de la cumpărătoare : $0,13 \times$ $100.000 = 13.000$ lei ;
		– diferența ajunge într-un cont de cheltuială <sup>6</sup> care echilibrează articolul contabil :
		707 = % 100.000 371 13.000 607 87.000
		– eliminarea creanței/ datoriei reciproce :
		401 = 411 100.000
<i>Varianta b) – filiala B revinde tot</i>		
– vânzarea mărfurilor : 411 = 707 100.000	– cumpărarea mărfurilor : 371 = 401 100.000	Conturile și sumele de eliminat :
– descărcarea gestiunii : 607 = 371 87.000	– revînzarea mărfurilor : 411 = 707 <i>preț vînzare</i>	– venitul realizat de filiala vînzătoare : 100.000 lei ;
Profitul intern este de $100.000 - 87.000 = 13.000$ , iar rata profitului intern este de $13.000/100.000 = 0,13$ . Soldul lui 411 este de 100.000	– descărcarea gestiunii cu tot costul bunurilor cumpărate și revîndute : 607 = 371 100.000 Soldurile la filiala B sînt :	– profitul intern egal cu rata profitului de la vînzătoare aplicată soldului stocului de la cumpărătoare : $0,13 \times 0 = 0$ lei ;
	– sold debitor 371 = 0 ;	– cheltuiala de eliminat este egală cu venitul 100.000 lei <sup>7</sup> :
	– sold debitor 401 = 100.000	707 = 607 100.000
		– eliminarea creanței/ datoriei :
		401 = 411 100.000

6. De altfel, eliminarea unui venit presupune mereu și eliminarea unei cheltuieli, avînd în vedere contabilitatea de angajamente, cu regula conectării veniturilor cu cheltuielile.

7. Mărfurile au dispărut, astfel încît trebuie să mai rămînă venitul din tranzacția cu terți din afara grupului (cel realizat de B) și cheltuiala reprezentînd costul efectiv suportat de grup pentru a dobîndi mărfurile vîndute, adică cea consemnată de A – restul se elimină.



*Varianta c) – filiala B revinde parțial și rămîne cu mărfuri în sold*

- vînzarea mărfurilor :	- cumpărarea mărfurilor :	Conturile și sumele de
411 = 707 100.000	371 = 401 100.000	eliminat :
- descărcarea gestiunii :	- revînzarea mărfurilor :	- venitul de la filiala
607 = 371 87.000	411 = 707 <i>preț vînzare</i>	vînzătoare : 100.000 lei ;
Profitul intern este de	- descărcarea gestiunii cu	- profitul intern egal cu rata
100.000 - 87.000 = 13.000,	67% × 100.000 :	profitului de la vînzătoare
iar rata profitului intern este	607 = 371 67.000	aplicată soldului stocului de
de 13.000/100.000 = 0,13.	Soldurile la filiala B sînt :	la cumpărătoare : 0,13 ×
Soldul lui 411 este de	- sold debitor 371 =	33.000 = 4.290 lei ;
100.000	100.000 - 67.000 =	- cheltuiala eliminată este
	33.000 lei ;	de 100.000 - 4.290 =
	- sold debitor 401 =	95.710 lei <sup>8</sup> :
	100.000	707 = % <u>100.000</u>
		371 4.290
		607 95.710
		- eliminarea creanței/
		datoriei reciproce :
		401 = 411 100.000

Continuăm cu varianta c – cea mai complexă – și presupunem că, în exercițiul N+1, A i-a vîndut lui B mărfuri la preț de vînzare de 150.000 lei (costul acestora la A fiind de 132.000), iar B a vîndut în total (în afara grupului) mărfuri cumpărate de la A la cost de achiziție de 129.000 lei. Aici situația este mai complexă, în sensul că la B sînt disponibile pentru vînzare atît mărfuri cumpărate în exercițiul curent (cost 150.000 lei), cît și mărfuri rămase în stoc din exercițiul precedent (la cost de 33.000 lei). Totalul costului de achiziție la B al mărfurilor cumpărate de la A și disponibile pentru vînzare este de  $150.000 + 33.000 = 183.000$  lei. În condițiile în care B a vîndut în N+1 mărfuri al căror cost era de 129.000 lei, înseamnă că mai are în stoc la 31.12.N+1 mărfuri de  $183.000 - 129.000 = 54.000$  lei. Considerăm că B aplică FIFO, deci nu mai are în stocul final nimic din cel inițial. La această închidere nu mai avem datorii/creanțe reciproce.

Eliminările specifice consolidării pe solduri trebuie să înceapă cu reconstituirea corecției din anul precedent, adică a eliminării profitului intern de la sfîrșitul anului precedent. Dar, în N+1, nu mai avem venituri și cheltuieli din N, așa că locul lor este luat de un singur cont – 117 *Rezultatul reportat*. Mărfurile din soldul inițial au fost vîndute, așa că eliminarea profitului aferent soldului inițial trebuie să conducă și la corectarea descărcării gestiunii cu acest profit. Pentru tranzacțiile din exercițiul curent, eliminările rămîn ca în anul anterior, cu diferențe la calcule (tabelul 13.3).

8. Eliminăm de la cheltuială atît cît ne trebuie pentru ca debitul și creditul să fie egale. Dacă vrem să verificăm, atunci eliminăm toată cheltuiala de la B plus 33% din cheltuiala de la A (doar 67% din această cheltuială se justifică, deoarece doar atît corespunde mărfurilor ieșite din grup) :  $67.000 + 33\% \times 87.000 = 67.000 + 28.710 = 95.710$  lei.



Tabelul 13.3. Eliminări ale profitului intern din tranzacții cu mărfuri, cu sold inițial

<i>Filiala A</i>	<i>Filiala B</i>	<i>Eliminări</i>
<i>Varianta c) – filiala B revinde parțial</i>		
- vânzarea mărfurilor :	- cumpărarea mărfurilor :	- reconstituirea eliminării
411 = 707 150.000	371 = 401 150.000	din N :
- descărcarea gestiunii :	- revînzarea mărfurilor :	117 = 371 4.290
607 = 371 132.000	411 = 707 <i>preț vânzare</i>	- corectarea descărcării
Rata profitului intern este de	- descărcarea gestiunii cu	gestiunii cu profitul
150.000 - 132.000) /	67% × 100.000 :	intern inițial eliminat :
150.000 = 18.000 / 150.000	607 = 371 129.000	607 = 371 -4.290
= 0,12; sold 411 = 0.	Soldurile la filiala B sînt :	Conturile și sumele de
	- sold debitor 371 =	eliminat :
	33.000 + 150.000	- venitul de la filiala
	- 129.000 = 54.000 lei;	vînzătoare : 150.000 lei;
	- sold debitor 401 = 0	- profitul intern, egal cu
		rata profitului de la
		vînzătoare aplicată
		soldului stocului de la
		cumpărătoare : 0,12 ×
		54.000 = - 6.480 lei;
		- cheltuiala eliminată este
		de 150.000 - 6.480 =
		143.520 lei :
		707 = % 150.000
		371 6.480
		607 143.520

### 13.1.2. Transfer mărfuri-mărfuri, cu pierderi la vînzător

Dacă prețul de vânzare intra-grup este mai mic decît costul suportat de filiala vînzătoare pentru a dobîndi bunurile transferate la filiala cumpărătoare, atunci aceste **pierderi intra-grup** trebuie eliminate și ele, cu excepția situației cînd tranzacția s-a desfășurat la prețul pieței și acesta din urmă este mai mic decît costul înregistrat la firma vînzătoare, iar diferența nu poate fi recuperată în nici un fel. Identificăm aici efectele aplicării principiului prudenței care ne permite să recunoaștem o pierdere internă justificată de o valoare justă mai mică decît valoarea netă contabilă a stocului înainte de transferul intra-grup. În fapt, această regulă asigură recunoașterea indirectă a deprecierii unor stocuri.

#### a) Pierderi intra-grup nejustificate

Pierderile nejustificate printr-un preț de piață (o valoare justă sau o valoare realizabilă netă) mai mic decît costul trebuie eliminate, pentru că apar, probabil, ca urmare a unei decizii a grupului de a muta stocuri de la o filială la alta în condiții diferite de cele de pe piață.

Exemplu : În exercițiul N, filiala B a unui grup vinde filialei C a aceluiași grup mărfuri la preț de 100.000 lei, în condițiile în care costul de achiziție al acestora a fost de 110.000 lei. La 31.12.N, C mai are în stoc 41 % din mărfurile cumpărate de la filiala B (adică a vîndut mărfuri al căror cost s-a ridicat la 59.000 lei).

Considerăm că prețul practicat de B la vânzarea mărfurilor către C nu reflectă valoarea justă a bunurilor respective (aceasta din urmă este de 125.000 lei), astfel încît pierderea internă care se mai regăsește în costul stocurilor deținute de C la 31.12.N trebuie eliminată.



Calcululele și articolele contabile de eliminare se prezintă în tabelul 13.4; eliminarea datoriei/creanței reciproce nu ne interesează.

Tabelul 13.4. *Eliminări ale pierderii interne nejustificate din tranzacții cu mărfuri*

<i>Filiala B</i>	<i>Filiala C</i>	<i>Eliminări</i>
- vânzarea mărfurilor :	- cumpărarea mărfurilor :	Conturile și sumele de eliminat :
411 = 707 100.000	371 = 401 100.000	- venitul de la filiala vânzătoare : 100.000 lei ;
- descărcarea gestiunii :	- revînzarea parțială mărfurilor :	- pierderea internă egal cu rata profitului de la vânzătoare aplicată soldului stocului de la cumpărătoare : $-0,1 \times 41.000 = -4.100$ lei ;
607 = 371 110.000	411 = 707 <i>preț vânzare</i>	- cheltuiala eliminată este de $100.000 - (-4.100) = 104.100$ lei :
Rata profitului intern este de $100.000 - 110.000) / 100.000 = -10.000 / 100.000 = -0,1$	- descărcarea gestiunii cu $59\% \times 100.000 :$	
	607 = 371 59.000	
	Soldul debitor al contului 371 la filiala C este de $100.000 - 59.000 = 41.000$ lei.	
		707 = % $\frac{100.000}{104.100}$
		371 -4.100
		607 104.100

Prin creditarea în roșu a contului de mărfuri (puteam să-l și debităm, schimbînd puțin forma articolului contabil), rezultatul crește la nivelul la care ar fi ajuns dacă n-ar fi avut loc tranzacția intra-grup.

Continuăm exemplul pe încă un exercițiu, în care presupunem că filiala B vinde mărfuri în pierdere către filiala C : prețul de vânzare intra-grup este de 80.000 lei, pentru un cost de 90.000 lei. La rîndul ei, filiala C revinde către terți din afara grupului toate mărfurile din soldul inițial, plus 95% din mărfurile cumpărate în exercițiul curent.

Am optat și aici pentru consolidare pe solduri, deci eliminările proprii exercițiului curent sînt completate cu reconstituirea eliminării de la sfîrșitul exercițiului precedent, la care se mai adaugă și corectarea descărcării gestiunii (tabelul 13.5). Și aici veniturile și cheltuielile aferente anului precedent se înlocuiesc de contul 117 *Rezultatul reportat*.

Și de această dată, în bilanțul consolidat, mărfurile vor apărea la o valoare peste cea care vine din contabilitatea individuală a filialei cumpărătoare.

#### b) Pierderi intra-grup justificate

O pierdere justificată apare atunci cînd prețul de vânzare al bunurilor intra-grup corespunde valorii de piață și aceasta din urmă este mai mică decît costul suportat de filiala vânzătoare pentru dobîndirea bunurilor pe care le vinde intra-grup. De fapt, dacă prețul de piață este mai mic decît costul și dacă bunurile ar fi rămas la filiala vânzătoare, atunci această componentă a grupului ar fi contabilizat o depreciere a stocului respectiv, depreciere care ar corespunde pierderii intra-grup calculată cu ocazia eliminărilor. În aceste condiții, pierderea justificată nu se elimină.

Exemplu : Filiala 1 vinde filialei 2 mărfuri cu prețul de 50.000 lei, în condițiile în care aceste mărfuri au avut un cost de 53.000 lei. La data vânzării intra-grup, prețul de vânzare corespunde valorii de piață a mărfurilor respective, deci pierderea intra-grup este justificată. Pînă la închidere, filiala 2 vinde 45% din mărfurile provenite de la filiala 1. Calcululele, înregistrările și comentariile apar în tabelul 13.6.



Tabelul 13.5. Eliminări ale pierderii interne nejustificate din tranzacții cu mărfuri, cu sold inițial

<i>Filiala B</i>	<i>Filiala C</i>	<i>Eliminări</i>
- vânzarea mărfurilor în N+1 :	- cumpărarea mărfurilor :	- reconstituirea eliminării din N :
411 = 707 80.000	371 = 401 80.000	117 = 371 -4.100
- descărcarea gestiunii :	- revînzarea mărfurilor :	- corectarea descărcării gestiunii cu pierderea internă inițială eliminată :
607 = 371 90.000	411 = 707 <i>preț vânzare</i>	607 = 371 4.100
Rata profitului intern este de $(80.000 - 90.000) / 80.000 = -10.000 / 80.000 = -0,125$ .	- descărcarea gestiunii cu soldul inițial și 95% din achizițiile exercițiului : $41.000 + 95\% \times 80.000 :$	Conturile și sumele de eliminat pentru exercițiul curent :
	607 = 371 117.000	- venitul de la filiala vînzătoare : 80.000 lei ;
	Soldul mărfurilor la C este de $41.000 + 80.000 - 117.000 = 4.000$ lei.	- pierderea internă egală cu rata profitului de la vînzătoare aplicată soldului stocului de la cumpărătoare : $-0,125 \times 4.000 = -500$ lei ;
		707 = % <u>80.000</u>
		371 -500
		607 80.500

Tabelul 13.6. Eliminări ale pierderii interne justificate

<i>Filiala 1</i>	<i>Filiala 2</i>	<i>Eliminări</i>
- vânzarea mărfurilor	- cumpărarea mărfurilor :	Pierderea se justifică, deci nu se elimină ; rămîne de eliminat venitul de la filiala cumpărătoare, în corespondență cu cheltuiala aferentă :
411 = 707 50.000	371 = 401 50.000	707 = 607 50.000
- descărcarea gestiunii :	- revînzarea mărfurilor :	În același timp, pierderea internă aferentă stocului rămas la filiala 2 este o depreciere $(-0,06 \times 27.500 = -1.650$ lei), deci trebuie să ajungă în contul cheltuieli corespunzător :
607 = 371 53.000	411 = 707 <i>preț vânzare</i>	6814 = 607 1.650
Rata profitului intern este de $(50.000 - 53.000) / 50.000 = -3.000 / 50.000 = -0,06$ .	- descărcarea gestiunii $45\% \times 50.000 :$	
	607 = 371 22.500	
	Soldul mărfurilor la C este de $50.000 - 22.500 = 27.500$ lei.	

În cazul în care cele două filiale rămîn în grup, la eliminarea din anul următor nu vom mai avea nimic de reconstituit privind soldul inițial. Totuși, dacă mărfurile din soldul inițial sînt vîndute, atunci, pierderea internă aferentă soldului final al exercițiului precedent, care s-a mutat din 607 în 6814, poate ajunge într-un cont de venituri din depreciere, printr-o formulă contabilă  $607 = 7814$ .



### 13.1.3. Vânzări de stocuri devenite materii prime la cumpărător

Pentru cumpărător, bunurile obținute din tranzacții intra-grup se pot încadra și la alte categorii de stocuri: materii prime, consumabile și alte stocuri care se consumă, intrând sau nu într-un proces de producție. Astfel, aceste bunuri cumpărate de la altă firmă din grup se pot regăsi fie în produse (finite, semifabricate, reziduale sau agricole), fie în producția în curs (vom vedea mai departe ce se întâmplă dacă intră în costul unor imobilizări).

Configurația eliminărilor este dependentă de existența sau nu a acestui tip de produse în stoc la data consolidării. Dacă produsele în costul cărora se regăsesc stocurile cumpărate din grup au fost vândute integral, atunci nu mai rămâne profit/pierdere internă de eliminat și avem doar de anulat veniturile și cheltuielile reciproce. Dacă, dimpotrivă, mai avem în sold produse și producție în curs pentru care s-au folosit stocuri cumpărate din grup, atunci trebuie să identificăm o listă mai mare de stocuri și să stabilim cât din costurile acestora reprezintă profituri interne de eliminat.

Exemplu: În exercițiul N, filiala A vinde filialei B, cu prețul de 600.000 lei, mărfuri al căror cost a fost de 570.000 lei. Pentru B, bunurile respective reprezintă materii prime, din care a consumat până la închidere 83%. Materiile prime consumate se folosesc pentru obținerea de produse recepționate efectiv (90%), dar o parte se va regăsi și în costul producției în curs evaluate și constatate la finele anului (restul de 10% din materiile prime consumate). Din produsele obținute, filiala B a vândut deja în afara grupului 75%.

Pentru efectuarea eliminărilor, filiala B face inventarierea stocurilor la închidere și obține următoarele cifre:

- sold final debitor 301:  $600.000 - 83\% \times 600.000 = 600.000 - 498.000 = 102.000$  lei;
- sold final debitor 331:  $10\% \times 498.000 + \text{alte costuri} = 49.800 +$  lei<sup>9</sup>;
- rulajul debitor al produselor (Rd345):  $90\% \times 498.000 + \text{alte costuri} = 448.200 +$  lei;
- sold final debitor 345:  $(448.200 +) - 75\% \times (448.200 +) = (448.200 +) - (336.150 +) = 112.050 +$  lei.

În tabelul 13.7 se descriu mai bine înregistrările care conduc la eliminarea profiturilor interne din acest exemplu.

Tabelul 13.7. Eliminări prin corectarea costului unor produse

Filiala A	Filiala B	Eliminări
- vânzarea mărfurilor în N: 411 = 707 600.000	- cumpărarea materiilor prime: 301 = 401 600.000	Eliminarea începe și aici de la venitul filialei care vinde și se continuă cu corectarea soldurilor de la B:
- descărcarea gestiunii: 607 = 371 570.000	- consumul de materii prime (83%): 601 = 301 498.000	- pentru 301: $0,05 \times 102.000 = 5.100$ lei;
Rata profitului intern este de $(600.000 - 570.000) / 600.000 = 30.000 / 600.000 = 0,05$ .	- obținerea produselor: 345 = 711 448.200 +	- pentru 331: $0,05 \times 49.800 = 2.490$ ;
- vânzarea de produse: 411 = 701 preț de vânzare	- descărcarea gestiunii cu produsele vândute (75%):	- pentru 345: $0,05 \times 112.050 = 5.603$ lei;

9. Am folosit notația „49.800+” pentru a arăta că în costul producției în curs mai avem și alte cheltuieli directe și indirecte (consumabile, salarii și asimilate, amortizări, energie etc.), dar că, în acest exemplu, nu ne interesează decât componenta materii prime provenite de la altă filială a grupului. Vom păstra acest sistem de notare și pentru produsele finite.



711 = 345 336.150+	-	cheltuiala cu marfa se
- constatarea producției în		elimină integral pentru
curs :		că, la nivelul grupului,
331 = 711 49.800+		bunurile nu sînt
		mărfuri ;
	-	diferența de 600.000 -
		5.100 - 2.490 - 5.603 -
		570.000 = 16.807 lei <sup>10</sup> se
		ia din 601 și din 711 :
707 =	%	600.000
	301	5.100
	331	2.490
	345	5.603
	607	570.000
	601,711	16.807

În exercițiul următor (N+1), A vinde în continuare mărfuri către B, la preț de 400.000 lei (costul acestora fiind de 372.000 lei). C consumă soldul inițial plus 90% din ceea ce a cumpărat în cursul exercițiului și recepționează următoarele :

- produse finite, în care se regăsesc pentru 80% din materiile prime consumate ;
- produse reziduale, în care se regăsesc pentru 5% din materiile prime consumate ;
- producție în curs la sfîrșitul exercițiului, în care avem diferența de 15% din totalul materiilor prime consumate în cursul exercițiului.

Din produsele finite disponibile, C a vîndut unor terți externi tot soldul inițial plus 60% din cele obținute în N+1, în timp ce produsele rezidual au fost vîndute integral.

Principalele calcule pe care le facem în acest al doilea exercițiu sînt (înregistrările se prezintă în tabelul 13.8) :

- sold final debitor 301 :  $102.000 + 400.000 - (102.000 + 90\% \times 400.000) = 102.000 + 400.000 - 462.000 = 40.000$  lei ;
- sold final debitor 331 :  $15\% \times 462.000 + \text{alte costuri} = 69.300 +$  lei ;
- rulajul debitor al produselor (Rd345) :  $80\% \times 462.000 + \text{alte costuri} = 369.600 +$  lei ;
- soldul final al contului 346 :  $(5\% \times 462.000 +) - (5\% \times 462.000 +) = (23.100 +) - (23.100 +) = 0$  ;
- sold final debitor 345 :  $(112.050 +) + (369.600 +) - ((112.050 +) + 60\% \times (369.600 +)) = (481.650 +) - (333.810 +) = 147.840 +$  lei.

10. Putem stabili precis ce sumă merge în fiecare cont. Astfel, pe rulajul debitor al lui 601 avem un profit intern de  $0,05 \times 498.000 = 24.900$  lei care trebuie eliminat prin creditarea lui 601. Pe de altă parte, contul 711 are un sold creditor net compus din costul materiei prime din grup egal cu  $448.200 - 336.150 + 49.800 = 161.850$  lei, căruia îi corespunde un profit intern de eliminat egal cu  $0,05 \times 161.850 = 8.093$  lei. Deci suma rămasă de eliminat trebuie pusă în credit și este egală cu  $24.900 - 8.092 = 16.807$  lei, compusă din creditul lui 601 cu 24.900 lei și din debitul lui 711 cu 8.092 lei.



Tabelul 13.8. Eliminări prin corectarea costului unor produse, cu sold inițial

<i>Filiala A</i>	<i>Filiala B</i>	<i>Eliminări</i>
- vânzarea mărfurilor în N+1 :	- cumpărarea materiilor prime :	
411 = 707 400.000	301 = 401 400.000	Pentru început, reconstituim eliminarea profiturilor interne de la sfârșitul anului precedent :
- descărcarea gestiunii :	- consumul de materii prime (83%) :	117 = % 13.193
607 = 371 372.000	601 = 301 462.000	301 5.100
Rata profitului intern este de 400.000 - 372.000) /	- obținerea produselor și a semifabricatelor :	331 2.490
400.000 = 28.000 /	345 = 711 369.600+	345 5.603
400.000 = 0,07.	346 = 711 23.100+	
	- vânzarea de produse finite și de reziduale :	Ajustăm descărcarea gestiunii din N+1 cu profiturile interne din soldurile inițiale :
	411 = 701, 703 preț de vânzare	601 = 301 -5.100
	- descărcarea gestiunii cu produsele vândute :	711 = 331 -2.490
	711 = 345 333.810+	711 = 345 -5.603
	711 = 346 23.100+	
	- constatarea producției în curs <sup>11</sup> :	
	331 = 711 69.300+	
Pentru eliminarea aferentă exercițiului curent, calculăm profiturile interne din soldurile finale ale stocurilor implicate. Avem astfel pentru 301 : $0,07 \times 40.000 = 2.800$ lei ; pentru 331 : $0,07 \times 69.300 = 4.851$ lei și pentru 345 : $0,07 \times 147.840 = 10.349$ lei.		
		Eliminarea începe cu venitul vânzătorului ; diferența se ia din 601 și din 711 :
		707 = % 400.000
		301 2.800
		331 4.851
		345 10.349
		607 372.000
		601,711 10.000

În unele cazuri, întreprinderea care cumpără stocuri de la altă componentă a grupului folosește aceste bunuri pentru realizarea de contracte de construcții sau de alte lucrări cu ciclu lung de fabricație. În acest context, eliminarea rezultatului intern se poate realiza luând în calcul ponderea consumurilor provenite de la alte componente ale grupului, combinată cu gradul de neutilizare constatat la producția în curs de execuție la sfârșitul exercițiului.

11. Conform regulilor de funcționare a conturilor românești, producția în curs din soldul inițial s-a închis, ca primă operațiune a perioadei curente.



### 13.1.4. Vânzări de stocuri devenite imobilizări la cumpărător

Grupul poate avea filiale de producție a unor bunuri de folosință îndelungată și aceste filiale pot vinde bunuri către alte filiale care le vor folosi în activitatea proprie, recunoscându-le ca imobilizări. Regula de eliminare a profitului intern rămîne valabilă. În plus, pentru că grupul folosește o imobilizare din producție proprie (atunci cînd clasificarea veniturilor și a cheltuielilor se face după natura acestora), este necesar ca venitul corespunzător producției să se mute la *venituri din producția de imobilizări*.

Exemplu : În luna martie a exercițiului N, întreprinderea A vinde întreprinderii B (amîndouă sînt integrate global în situațiile financiare consolidate ale aceluiași grup) un produs la preț de 900.000 lei (costul de producție al acestui bun se ridică la 819.000 lei). Pentru B, acest bun reprezintă imobilizare corporală amortizabilă liniar pe 5 ani. În iunie N+2, B revinde bunul în afara grupului. În tabelul 13.9 sînt redate calculele și înregistrările aferente eliminărilor generate de această tranzacție. Față de situația în care bunurile sînt stocuri la ambele componente ale grupului implicate în tranzacție, în acest caz intervine amortizarea calculată de filiala cumpărătoare la un cost care include și profitul intern. De aici rezultă că, pe lîngă eliminarea profitului intra-grup, este necesară și corectarea anuală a amortizării pentru a o aduce la mărimea care s-ar fi calculat dacă transferul se făcea fără profit intern.

Tabelul 13.9. Eliminarea profiturilor interne la tranzacția intra-grup produs – imobilizare

Filiala A	Filiala B	Eliminări
<i>În exercițiul N</i>		
- vânzarea produsului în martie N:	- cumpărarea imobilizării:	Anularea profitului de 81.000 lei:
411 = 701 900.000	213 = 404 900.000	701 = % 900.000
- descărcarea gestiunii:	- amortizarea pe exercițiul N: $900.000 \times (1/5) \times (9/12) = 135.000$ lei:	213 81.000
711 = 345 819.000	6811 = 2813 135.000	722 819.000
Profitul intern este de 900.000 - 819.000 = 81.000 lei, iar rata profitului ajunge la $81.000 / 900.000 = 0,09$ .		- eliminarea amortizării aferente profitului intern: $81.000 \times (1/5) \times (9/12)$ sau $0,09 \times 135.000 = 12.150$ lei:
		6811 = 2813 -12.150
După efectuarea eliminărilor, imobilizarea ajunge la un sold (în 213) de 819.000 lei (costul suportat de grup pentru a o obține) și la o amortizare conformă acestui cost: $819.000 \times (1/5) \times (9/12) = 122.850 = 135.000 - 12.150$ .		
<i>În exercițiul N+1</i>		
	- amortizarea pe exercițiul N+1: $900.000 \times (1/5) = 180.000$ lei:	Reconstituim eliminarea profitului intern din anul precedent:
	6811 = 2813 180.000	117 = 213 81.000
		Eliminăm surplusul de amortizare pe exercițiul curent ( $81.000 / 5 = 16.200$ ) și reconstituim corecția anterioară a amortizării (12.150):
		% = 2813 -28.350
		117 -12.150
		6811 -16.200



*În exercițiul N+2*

- amortizarea pe exercițiul N+2: $900.000 \times (1/5)$ $\times (6/12) = 90.000$ :		Imobilizarea nu mai există pentru grup, adică toate conturile aferente (213 și 2813) s-au închis, așa că eliminarea privește sporul de amortizare ( $0,09 \times 90.000 =$ 8.100) și sporul de cheltuială cu descărcarea gestiunii ( $0,09 \times 495.000 = 44.550$ ):	
6811	= 2813	90.000	
- vânzarea imobilizării:			
461	= 7583	preț de vânzare	
- descărcarea gestiunii (amortizarea cumulată este de 135.000 + 180.000 + 90.000 = 405.000 lei):			
%	= 213	$\frac{900.000}{405.000}$	% = 117
2813			-52.650
6583			-8.100
			-44.550

### 13.2. Eliminarea rezultatelor din vânzări de active imobilizate în cadrul grupului

Cînd tranzacțiile intra-grup au ca obiect imobilizări corporale sau necorporale, principiul de bază al eliminării este același ca la stocuri, cu precizarea că intervine și corectarea amortizării pe care o calculează, dacă este cazul, filiala cumpărătoare.

Obiectivul ajustărilor și eliminărilor de această natură este, ca și la stocuri, de a amîna recunoașterea profitului intern pînă în anul în care acesta poate fi inclus în rezultatul consolidat în conformitate cu regulile de recunoaștere stabilite de normele contabile<sup>12</sup>.

Principalele aspecte de avut în vedere atunci cînd au loc tranzacții intra-grup cu imobilizări sînt:

- reconstituirea valorii brute a imobilizării, așa cum apărea ea în contabilitatea individuală a întreprinderii din grup care a vîndut-o (și care nu a optat pentru reevaluare), odată cu reconstituirea amortizării cumulate avînd în vedere valoarea de intrare în grup;
- eliminarea profitului sau pierderii interne;
- corectarea amortizării anuale înregistrate de cumpărător, astfel încît aceasta să fie la nivelul amortizării pe care ar fi înregistrat-o vînzătorul dacă tranzacția nu ar fi avut loc;

**Reconstituirea valorii brute și a amortizării cumulate ale imobilizărilor** care fac obiectul tranzacției intra-grup este necesară deoarece în notele explicative la situațiile financiare apare un tabel care detaliază informații despre imobilizări: valorile brute, amortizarea cumulată, valori nete. Pentru că grupul este văzut ca o entitate economică unică, în această situație a imobilizărilor trebuie să apară costurile de la intrarea în grup și nu prețurile eventuale de transfer intern între componentele grupului. Utilitatea demersului

12. Adaptare după Herring, H., *op. cit.*, p. 197.



mai este dată și de cerințe ale analizei financiare, unde se pot calcula indicatori care să ia în considerare vechimea imobilizărilor sau gradul lor de uzură. Dacă nu se reconstituie valoarea de la intrarea în grup și amortizarea cumulată, acești indicatori consolidați pot fi denaturați.

**Eliminarea profitului sau pierderii interne** trebuie efectuată, ca și în cazul stocurilor, deoarece transferul în interiorul aceleiași entități nu poate genera rezultate, acestea fiind puse în evidență doar la vânzarea către terți externi grupului. O particularitate față de tranzacțiile cu stocuri constă în aceea că, de regulă, imobilizările rămân la utilizator mai mult de un an. De aici apare obligația ca, în condițiile aplicării consolidării pe solduri, eliminarea rezultatului intern să se reconstituie în fiecare an. În anul în care are loc tranzacția, eliminarea influențează rezultatul exercițiului, în timp ce în anii următori (până la expirarea duratei de amortizare) eliminarea va influența rezultatul reportat sau rezervele.

**Corectarea amortizării anuale** înregistrate de cumpărător se face pentru că elementele avute în vedere pentru calculul amortizării sînt adeseori diferite după ce tranzacția a avut loc. Este vorba de valoarea de amortizat (care este dată de prețul intern de transfer), durata amortizării (care nu coincide obligatoriu cu durata rămasă la vânzător) și regimul de amortizare (și acesta poate fi altul decît cel folosit de vânzător). Corectarea amortizării pe anul în care a avut loc tranzacția are efecte doar asupra rezultatului aceluși exercițiu. În exercițiile următoare, în condițiile aplicării consolidării pe solduri, se corectează amortizarea anuală, dar este necesară și reconstituirea amortizării pe exercițiile care au trecut de la efectuarea tranzacției.

Ajustările și eliminările din consolidare generate de transferul intern de active între componentele grupului sînt valabile și în cazul aportului de active la capitalul social.

### 13.2.1. *Tranzacții cu imobilizări amortizabile*

În cazul vânzării unor active imobilizate între componentele grupului, este necesar să știm: data vânzării (pentru stabilirea momentului în care încetează, respectiv începe amortizarea), prețul de vânzare, valoarea de intrare și amortizarea acumulată la firma care vinde și durata de amortizare reținută de firma care cumpără.

**Exemplu:** Filialele A și B fac parte din același grup și sînt integrate global în situațiile financiare consolidate. În luna aprilie N, A vinde lui B un echipament cu prețul de vânzare de 660.000 lei. Valoarea de intrare a mijlocului fix respectiv la A a fost de 900.000 lei și amortizarea cumulată se ridică la 360.000 lei. Durata rămasă de funcționare la A era de 3 ani, dar B consideră că amortizarea (liniară) a bunului se poate face pe următorii 5 ani. Ambele firme rețin modelul costului pentru imobilizările de această natură.

Mijlocul fix nu iese din grup, deci profitul intern nu se justifică la transferul de la o filială la alta. În primul an se elimină venituri și cheltuieli, în timp ce, începînd din anul al doilea, se folosește contul de rezultat reportat. Schimbarea condițiilor de utilizare face acceptabilă modificarea estimării privind durata de amortizare. În tabelul 13.10 se redau înregistrările și calculele la cele două filiale, precum și cele privind eliminarea.



Tabelul 13.10. Eliminarea profiturilor interne la tranzacția intra-grup produs - imobilizare

<i>Filiala A</i>	<i>Filiala B</i>	<i>Eliminări</i>
<i>În exercițiul N</i>		
- vânzarea imobilizării în aprilie N :	- cumpărarea echipamentului :	Anularea venitului, cheltuielii și profitului intern :
461 = 7583 660.000	213 = 404 660.000	7583 = % 660.000
- descărcarea gestiunii :	- amortizarea pe exercițiul N : $660.000 \times (1/5) \times (8/12) = 88.000$ lei :	213 120.000
% = 213 900.000		6583 540.000
2813 360.000	6811 = 2813 88.000	- reconstituirea valorii de intrare în grup a imobilizării :
6583 540.000		213 = 2813 360.000
Profitul intern este de 660.000 - 540.000 = 120.000 lei. Acesta va fi eliminat în consolidarea pe solduri la fiecare din închiderile de până la scoaterea din funcțiune a bunului.		- eliminarea amortizării aferente profitului intern : $120.000 \times (1/5) \times (8/12) = 16.000$ lei :
		6811 = 2813 -16.000
După efectuarea eliminărilor, imobilizarea ajunge din nou la un sold (în 213) de 900.000 lei.		
<i>În exercițiul N+1</i>		
	- amortizarea pe exercițiul N+1 : $660.000 \times (1/5) = 132.000$ lei :	Reconstituirea eliminării profitului intern din anul precedent :
	6811 = 2813 132.000	117 = 213 120.000
		Eliminarea surplusului de amortizare pe exercițiul curent ( $120.000 / 5 = 24.000$ ) și reconstituirea eliminării din anul precedent (16.000) :
		% = 2813 -40.000
		117 -16.000
		6811 -24.000
<i>În exercițiul N+2</i>		
	- amortizarea pe exercițiul N+2 : $660.000 \times (1/5) = 132.000$ lei :	Reconstituirea eliminării profitului intern din anul precedent :
	6811 = 2813 132.000	117 = 213 120.000
		Eliminarea surplusului de amortizare pe exercițiul curent ( $120.000 / 5 = 24.000$ ) și reconstituirea eliminării din anii precedenți (40.000) :
		% = 2813 -64.000
		117 -40.000
		6811 -24.000

La expirarea duratei de utilizare a mijlocului fix, eliminarea profiturilor interne nu mai este necesară, pentru că valoarea netă contabilă este zero. Dacă bunul mai este folosit la filiala B și după expirarea celor 5 ani, putem, cel mult, reconstitui valoarea de



intrare a mijlocului fix și amortizarea sa cumulată așa cum ar fi fost dacă nu avea loc transferul de la A la B. În orice caz, această ajustare nu mai are efecte asupra rezultatului.

### 13.2.2. Tranzacții cu imobilizări neamortizabile

În cazul unor imobilizări neamortizabile, singura sursă obligatorie de eliminare o reprezintă profitul intern sau toată valoarea tranzacției. La această eliminare se poate adăuga și corectarea eventualei depreciere care se va fi pus în evidență în legătură cu imobilizarea respectivă.

Exemplu: 1) În exercițiul N, filiala A vinde filialei B o marcă comercială pentru suma de 1.000.000 lei. Marca a fost creată de A, astfel încât nu a apărut ca activ în contabilitatea acestei filiale. În contabilitatea individuală a B, marca primită de la A va apărea la imobilizări necorporale și nu se va amortiza. Din punctul de vedere al grupului, marca reprezintă rezultatul activității interne, deci nu poate apărea în bilanțul consolidat, în conformitate cu normele contabile. Eliminarea se va referi deci la toată valoarea de transfer a mărcii (1.000.000 lei) și se va face în exercițiul în care are loc tranzacția (prin eliminarea venitului din vânzare consemnat de A) și în toate exercițiile succesive (prin 117 *Rezultatul reportat*).

2) Între două filiale ale grupului se vinde un teren cu prețul de 500.000 lei, în condițiile în care costul acestuia, la filiala vânzătoare, a fost de 435.000 lei. La sfârșitul exercițiului în care are loc tranzacția, se elimină profitul intern (65.000 lei), precum și venitul de 500.000 și cheltuiala de 435.000 lei. În exercițiile următoare, eliminarea se limitează la profitul intern (cu articolul contabil 117 = 213). Dacă filiala cumpărătoare optează pentru modelul valorii juste și acesta este adoptat și de grup, atunci eliminarea poate fi ajustată astfel:

- dacă valoarea justă generează o diferență din reevaluare mai mare de 65.000 lei, atunci nu mai este necesară nici o eliminare propriu-zisă, ci doar un transfer din 117 în 105, cu suma de 65.000 lei;
- dacă reevaluarea duce la valori mai mici decât 500.000 lei, dar mai mari decât 435.000 lei, atunci profitul intern inițial se elimină prin diminuarea contului 117 cu 65.000 lei și prin anularea cheltuielii cu deprecierea de la B, odată cu punerea în evidență a diferenței în 105 *Rezerve din reevaluare*;
- dacă reevaluarea duce la valoare justă mai mică decât 435.000 lei, atunci se elimină profitul intern din 117 (cu 65.000), în corespondență cu diminuarea cu aceeași sumă a cheltuielii cu deprecierea constatată de filiala B.

### 13.3. Eliminarea ajustărilor pentru depreciere și a provizioanelor

Unele din componentele grupului pot contabiliza ajustări și provizioane legate de relațiile sale individuale cu alte întreprinderi ale grupului. În conturile individuale, aceste ajustări și provizioane sînt justificate de respectarea principiilor contabile, în condițiile în care fiecare este independentă, din punct de vedere juridic, de celelalte. Dacă ne situăm însă la nivelul conturilor consolidate, prin cumulara conturilor individuale se preiau implicit



toate riscurile și deprecierile pentru care s-au constituit ajustările și provizioanele respective și, în consecință, influența acestora asupra rezultatului și asupra situației patrimoniu-ului trebuie anulată. Putem considera că aceste eliminări se pot referi la deprecierea titlurilor deținute de mamă în filiale, la creanțe și la alte active din tranzacții intra-grup, la provizioane pentru diverse riscuri apărute în relația cu alte componente ale grupului.

Eliminarea constă în închiderea contului de ajustări/provizioane pe seama diminuării cheltuielii cu deprecierile (sau a rezultatului reportat, în cazul eliminărilor unor ajustări/provizioane constituite în exerciții precedente) și, eventual, în anularea venitului pe care l-a constatat componenta grupului la închiderea ajustării/provizionului în contabilitatea individuală. De fapt, eliminarea acestor ajustări/provizioane privește doar o componentă a grupului și nu implică solduri/rulaje de la mai multe filiale, ceea ce înseamnă că se poate realiza la faza de omogenizări, atunci când se urmărește asigurarea corespondenței valorice dintre soldurile/rulajele conturilor reciproce.

### 13.4. Alte eliminări de conturi reciproce

Prin conturi reciproce înțelegem conturi de creanțe/datorii și de venituri/cheltuieli, apărute ca urmare a relațiilor dintre componentele grupului. La eliminarea efectelor tranzacțiilor cu stocuri am introdus în exemplu și datorii/creanțe reciproce. Alte tranzacții care generează doar datorii/creanțe și/sau venituri/cheltuieli sînt cele privind serviciile prestate intra-grup, credite intra-grup, dobînzii intra-grup, leasing intra-grup. În toate cazurile, eliminările sînt simple și constau în debitarea unei datorii și creditarea unei creanțe, respectiv, anularea unui venit în corespondență cu anularea unei cheltuieli.

Exemplu : a) *Servicii intra-grup*. Filiala A prestează filialei B servicii de management și de publicitate pe care le facturează trimestrial. Sumele facturate în exercițiul N sînt de 150.000 lei din care s-au încasat 129.000 lei. În tabelul 13.11 se prezintă eliminarea pe exercițiul de consolidare.

Tabelul 13.11. Eliminarea conturilor reciproce din prestări de servicii intra-grup

<i>Filiala A</i>	<i>Filiala B</i>	<i>Eliminări</i>
- prestarea serviciilor :	- cumpărarea serviciilor :	- eliminarea venitului/
411 = 704 150.000	628 = 401 150.000	cheltuielii reciproce :
- încasarea parțială a	- plata parțială :	704 = 628 150.000
creanței :	401 = 5121 129.000	- eliminarea creanței/
5121 = 411 129.000	Soldul datoriei este de	datoriei reciproce :
Soldul creanței este de	21.000 lei.	401 = 411 21.000
21.000 lei.		

În exercițiul următor nu rămîne nici o urmă a acestor eliminări, adică nu va fi nevoie să reconstituim ceva, deoarece nu a intervenit niciun profit/pierdere internă în eliminare.

b) *Credite intra-grup*. Filiala C creditează filiala D cu suma de 200.000 lei, împrumut eșalonat pe o perioadă de 5 ani. În exercițiul curent, D a rambursat 33.000 lei și a suportat o dobîndă egală cu 9.500 lei. În tabelul 13.12 se descriu eliminările.



Tabelul 13.12. Eliminarea conturilor reciproce din credite intra-grup

<i>Filiala A</i>	<i>Filiala B</i>	<i>Eliminări</i>
- acordarea împrumutului :	- primirea împrumutului :	
2671 = 5121 200.000	5121 = 1661 200.000	
- încasarea ratelor din exercițiul curent :	- plata ratelor din exercițiul curent :	- eliminarea creanței/datoriei reciproce :
5121 = % 42.500	% = 5121 42.500	1661 = 2671 167.000
2671 33.000	1661 33.000	- eliminarea venitului/cheltuielii reciproce :
766 9.500	666 9.500	766 = 666 9.500
Soldul creanței rămîne de 167.000 lei.	Soldul datoriei este de 167.000 lei.	

c) *Leasing financiar intra-grup*. Filiala A produce echipamente și devine furnizor în cadrul unui contract de leasing financiar în care finanțator este filiala B, iar utilizator este filiala C. Valoarea negociată a contractului de leasing este de 150.000 lei (la o durată totală de 60 de luni), costul de producție la A s-a ridicat la 90.000 lei și, în cursul primului exercițiu, B a facturat lui C rate totale de 44.420 lei, din care dobîndă 11.560 lei. Pentru simplificarea prezentării și a calculelor, stabilim următoarele premise :

- valoarea de înregistrare a creanței la finanțator și a datoriei la utilizator este prețul cu care producătorul facturează bunurile ;
- chiar dacă, începînd cu 1.01.2007, societatea de leasing ține contabilitate după regulile specifice instituțiilor bancare, vom folosi, doar cu titlu de exemplificare, tot simbolurile conturilor din contabilitatea agenților economici, așa cum apar ele în OMFP 1802/2014 ;
- considerăm că plățile, în cursul primului exercițiu, s-au făcut parțial (B a plătit 95.000 lui A și C a plătit 40.000 lei lui B) ;
- am prezentat o singură înregistrare pentru toate ratele aferente primului exercițiu de contract ;
- am considerat că nu apare alt venit/cost al contractului decît dobînda ;
- am ignorat taxa pe valoarea adăugată ;
- am ignorat eventualele implicații ale asigurării bunului care a făcut obiectul contractului de leasing financiar ;
- nu am prezentat modul de calcul al sumelor aferente ratelor, dobînzilor și a altor mărimi specifice contractelor de leasing financiare, presupunîndu-le date ;
- am considerat că repartizarea ratelor pe dobîndă și restituire de capital se face la fel, atît la locator, cît și la utilizator ;
- amortizarea se calculează după aceleași reguli, atît de către filiala C, cît și de către grup : durata de 8 ani, regimul liniar.

Din punctul de vedere al grupului, operațiunea reprezintă utilizarea unei imobilizări din producția proprie : bunul este produs de filiala A și utilizat de filiala C. Din acest motiv, toate creanțele/datoriile, veniturile/cheltuielile reciproce se elimină, odată cu profitul de 60.000 lei înregistrat de filiala A ; este necesar ca, la omogenizări, să se ajusteze și amortizarea calculată de C la o valoare care include profitul intern. În tabelul 13.14 se găsește un rezumat al înregistrărilor aferente la părțile implicate, precum și cele aferente omogenizării.



### 13.5. Eliminarea dividendelor primite de mamă de la filiale

Calitatea de acționar/asociat al unei firme dă dreptul la primirea de dividende. Societatea-mamă, fiind majoritară, poate controla momentul plății dividendelor și suma acestora. Dividendele primite de o societate-mamă de la filialele sale se recunosc la venituri în contabilitatea individuală a mamei. Nu trebuie să uităm însă că filiala plătește dividende din profitul unui exercițiu anterior, adică dintr-un profit care a fost deja declarat ca atare de filială și, mai mult, a fost preluat deja de mamă în consolidare în exercițiul în care a fost obținut. Dacă societatea-mamă lasă dividendele la veniturile exercițiului în care le primește, atunci același profit ar apărea la rezultatele a două exerciții, lucru incorect din punct de vedere economic. Pentru rezolvarea acestui conflict, este necesară eliminarea venitului din dividendele primite de mamă de la filiale, prin transferul lor de la rezultatul exercițiului curent la rezultatul exercițiilor precedente, adică de la venituri la rezultatul reportat.

Exemplu : Firma A deține controlul asupra firmei B, cu un procentaj de interes de 73%. În 2016, B plătește dividende totale de 250.000 lei. Reconstituirea contabilizării dividendelor la A și la B, precum și eliminările specifice consolidării se prezintă în tabelul 13.13.

Tabelul 13.13. Eliminarea dividendelor primite de mamă de la o filială

<i>Societatea-mamă A</i>	<i>Filiala B</i>	<i>Eliminări</i>
- primirea dividendelor în 2016 : $73\% \times$ $250.000 = 182.500$ lei :	- acordarea dividendelor : 117 = 457 250.000 - plata dividendelor : 457 = 5121 250.000	- eliminarea veniturilor din dividende cu ocazia consolidării : 761 = 117 182.500
5121 = 761 182.500		

Dacă dividendele au fost primite de mamă din profituri realizate de filială înainte de intrarea în perimetrul de consolidare, atunci eliminarea venitului se face prin diminuarea costului titlurilor deținute de mamă ( $761 = 261$ ), înainte de alte eliminări privind titlurile respective.

În cazul contractelor de leasing financiar/operațional intra-grup, situația cea mai probabilă este cea în care filiala furnizor și cea finanțator aparțin grupului, în timp ce utilizatorul este din afara acestuia. În această situație, din punctul de vedere al grupului, avem o tranzacție în care grupul este și furnizor și finanțator. Particularitățile acestei operațiuni nu sînt detaliate explicit în OMFP 1802/2014, dar găsim în IAS 17 regulile de aplicat. În principal, dacă leasingul este unul financiar, bunul iese din grup, deci eventualul profit intern este realizat și nu se mai elimină. Dacă nu eliminăm profitul, înseamnă că nu se elimină nici venitul și nici cheltuiala reciproce, rămînînd de anulat doar eventualele datorii/creanțe reciproce. Reluăm exemplu pentru care rezolvarea este în tabelul 13.14, considerînd că utilizatorul este în afara grupului. Astfel, filiala A produce echipamente pe care le transferă unui client (C) din afara grupului, ca furnizor în cadrul unui contract de leasing financiar în care finanțator este filiala B. Valoarea negociată a contractului de leasing este de 150.000 lei (la o durată totală de 60 de luni), costul de producție la A s-a ridicat la 90.000 lei și, în cursul primului exercițiu, B a facturat lui C rate totale de 44.420 lei, din care dobîndă 11.560 lei; plățile s-au făcut parțial în cursul primului exercițiu (B a plătit 95.000 lui A și C a plătit 40.000 lei lui B). Eliminările și alte detalii sînt în tabelul 13.15.



Tabelul 13.14. Eliminarea conturilor reciproce din leasing financiar intra-grup, cu toate părțile din grup

La A		La B		La C		Omogenizări	
-	vânzarea bunului către finanțatorul B	-	primirea facturii de la A și transmiterea imediată a bunului către utilizatorul C:	-	primirea bunului de la finanțatorul B:	-	eliminarea profitului intern de 60.000 lei, odată cu punerea în evidență a venitului din producția de imobilizări, la nivelul costului de producție de 90.000 lei:
411 =	701 150.000	267 =	404 150.000	213 =	167 150.000	701 =	% 150.000
-	descărcarea gestiunii	-	plata parțială a furnizorului A	-	în afara bilanțului, ratele de plată și dobânzile de plată:		
711 =	345 90.000	404 =	5121 95.000	8036	156.200		
-	primirea unei părți din suma facturată:	-	înregistrarea, în afara bilanțului, a ratelor de încasat și a dobânzii de primit:	8051	43.750		
5121 =	411 95.000	8038	156.200	-	facturile pentru ratele din exercițiul curent. odată cu diminuarea conturilor în afara bilanțului:		
		8052	43.750	% =	404 44.420	404 =	411 55.000
		-	facturarea ratelor aferente întregului exercițiu:	167	32.860	-	eliminarea creanței/datoriei pe termen lung între B și C:
		411 =	% 44.420	666	11.560	167 =	267 117.140
			267 32.860		8036 44.420	-	eliminarea creanței/datoriei pe termen scurt dintre B și C:
			766 11.560		8051 11.560	404 =	411 4.420
		-	diminuarea conturilor în afara bilanțului:	-	plata parțială a facturilor privind ratele:	-	anularea soldurilor conturilor în afara bilanțului:
			8038 44.420	404 =	5121 40.000		
			8052 11.560	-	amortizarea pe primul exercițiu (presupunem că bunul a funcționat zece luni):	8038	117.780
		-	primirea sumei de 40.000 lei de la utilizatorul C:		150.000 × (1/8) × (10/12) = 15.625 lei:	8052	32.190
		5121 =	411 40.000		2813 15.625	8036	117.780
						8051	32.190
						-	eliminarea cheltuielii/venitului din dobânda intra-grup:
						766 =	666 11.560
						-	eliminarea amortizării aferente profitului intra-grup: 60.000 × (1/8) × (10/12) = 6.250 lei:
						6811 =	2813 -6.250



**Tabelul 13.15.** *Eliminarea conturilor reciproce din leasing financiar cu furnizorul și finanțatorul din grup*

<i>Filiala A (furnizor)</i>	<i>Filiala B (finanțator)</i>	<i>Eliminări</i>
<p>– vânzarea bunului către finanțatorul B</p> <p>411 = 701 150.000</p> <p>– descărcarea gestiunii</p> <p>711 = 345 90.000</p> <p>– primirea unei părți din suma facturată :</p> <p>5121 = 411 95.000</p> <p>Profitul intern este de 150.000 – 90.000 = 60.000 lei, iar soldul creanței față de filiala B este de 150.000 – 95.000 = 55.000 lei.</p>	<p>– primirea facturii de la A și transmiterea imediată a bunului către utilizatorul C:</p> <p>267 = 404 150.000</p> <p>– plata parțială a furnizorului A</p> <p>404 = 5121 95.000</p> <p>Operațiunile dintre societatea de leasing B și clientul său nu ne interesează în vederea eliminărilor, deoarece sînt tranzacții cu un terț extern grupului.</p> <p>Soldul datoriei lui B față de A este de 55.000 lei.</p>	<p>Venitul din vânzare și profitul intern nu se elimină, pentru că tranzacția a scos bunul din grup și profitul este efectiv realizat.</p> <p>Singura eliminare de efectuat este a creanței/datoriei reciproce dintre A și B :</p> <p>404 = 411 55.000</p>



## Capitolul 14

# Calcule și evaluări specifice intrării unei firme în perimetrul de consolidare

Înainte de a aplica procedurile de consolidare descrise până acum (și altele care urmează), este necesară identificarea mai multor mărimi care influențează semnificativ operațiunile de consolidare :

- costul suportat de firma dobânditoare a titlurilor pentru preluarea controlului asupra filialei, co-întreprinderii sau întreprinderii asociate ;
- valorile juste ale activelor și datoriilor firmei preluate ;
- activul net corectat al firmei preluate ;
- procentajul de interes în firma preluată și procentajul deținut de minoritari (de ceilalți acționari/asociați) ;
- fondul comercial pozitiv sau negativ aferent tranzacției ;
- valoarea intereselor minoritare în capitalurile proprii în valori juste ale firmei preluate, în cazul în care procentajul de interes nu este de 100%.

## 14.1. Stabilirea costului titlurilor

În bilanțul și în contul de profit și pierdere consolidate apar elemente proprii consolidării, elemente care trebuie evaluate și/sau estimate după reguli specifice. Normele naționale și cele internaționale cuprind multe elemente comune, dar în IFRS se oferă mult mai multe detalii pentru identificarea și evaluarea acestor structuri.

### 14.1.1. *Reguli de evaluare în OMFP 1802/2014*

În OMFP 1802/2014 nu există precizări specifice stabilirii costului titlurilor care urmează să fie eliminate în consolidare. Asta înseamnă că sînt suficiente precizările de la regulile generale de evaluare a imobilizărilor financiare care impun folosirea costului de achiziție, pentru acțiunile sau alte titluri cumpărate ori valoarea negociată (sau valoare justă a contrapartidei), pentru acțiunile/părțile sociale dobîndite gratuit. Costul de achiziție este prețul de cumpărare la care se adaugă cheltuielile accesorii de cumpărare.

Exemplu : În 2015, firma A participă la înființarea filialei B cu un aport în bani de 150.000 lei la care se adaugă un aport în natură (un echipament) a cărui valoare de aport este de 35.000 lei (valoarea de înregistrare a echipamentului la A era de 48.000 lei și



amortizarea cumulată se ridică la 19.500 lei). Aceste aporturi îi dau lui A drepturi asupra a 92,5% din capitalurile B. Valoarea nominală a unei acțiuni B este de 1 leu. Costurile totale suportate de A cu ocazia subscrierii la capitalul lui B sînt de 3.700 lei. În 2016, A cumpără 1.000 acțiuni de la un alt acționar, la cost de 1,5 lei/acțiune. În 2017, B are capitaluri proprii totale de 320.000 lei și emite 100.000 acțiuni gratuite, prin includerea de profituri la capitalul social – aceste acțiuni sînt subscrise de toți acționarii existenți, proporțional cu deținerile la data creșterii capitalului. În 2018, se vînd 115.000 acțiuni, cu prețul de 2 lei/acțiune. Contabilizarea acestor tranzacții se prezintă în tabelul 14.1.

**Tabelul 14.1. Operațiuni privind titlurile deținute într-o filială**

Data	Explicație și calcule	Articole contabile
2015	<p>Participarea la înființarea unei firme presupune transferul banilor și al echipamentului și primirea de acțiuni. Valoarea de aport a banilor/bunurilor transferate este de <math>150.000 + 35.000 = 185.000</math> lei. Pentru transferul banilor nu apar dificultăți. Dimpotrivă, la transferul echipamentului, valoarea de aport este mai mare decât valoarea netă contabilă, ceea ce ne obligă la consemnarea unui venit egal cu <math>35.000 - (48.000 - 19.500) = 35.000 - 28.500 = 6.500</math> lei.</p> <p>La sfârșitul lui 2015, A deține 185.000 acțiuni, la cost total de <math>185.000 + 3.700 = 188.700</math> lei. Valoarea unitară a acțiunii B este de <math>188.700/185.000 = 1,02</math> lei. Partea lui A este de 92,5%, ceea ce înseamnă că B a emis <math>185.000 / 0,925 = 200.000</math> acțiuni.</p>	<p>– promisiunea de aport :</p> <p>261.B =      269    185.000</p> <p>– vărsarea aportului în bani :</p> <p>269    =      5121    150.000</p> <p>– închiderea amortizării bunului transferat :</p> <p>2813    =      213      19.500</p> <p>– transferul echipamentului :</p> <p>269    =      %      <u>35.000</u></p> <p>                                 213    28.500</p> <p>                                 768<sup>1</sup>    6.500</p> <p>– costurile subscrierii :</p> <p>261.B =      5121    3.700</p>
2016	<p>Achiziția a 1.000 acțiuni de alt acționar (la preț de <math>1.000 \times 1,5 = 1.500</math> lei) se face pe piața secundară și nu mai presupune intervenția contului 269 <i>Vărsăminte de efectuat</i>, ci a unui cont obișnuit de datorie. La sfârșitul lui 2016, A deține <math>185.000 + 1.000 = 186.000</math> acțiuni, adică <math>186.000 / 200.000 = 93\%</math> din capitalul B, la un cost total de <math>188.700 + 1.500 = 190.200</math> lei.</p>	<p>– achiziția celor 1.000 acțiuni :</p> <p>261.B =      462      1.500</p>
2017	<p>Emisiunea de acțiuni gratuite se face la valoarea nominală, dar A primește acțiunile gratuit și, conform regulii generale, trebuie să le evalueze la valoarea justă. Dacă B nu este cotate pe o piață financiară, atunci considerăm că valoarea acțiunilor este dată de capitalurile ei proprii raportate la numărul de acțiuni. Astfel, înainte de emisiunea acțiunilor gratuite, o acțiune B</p>	

1. Venitul realizat cu această ocazie nu este impozabil. În schimb, valoarea fiscală a titlurilor primite este egală cu valoarea fiscală a activelor transferate, adică vom avea o valoare contabilă diferită de valoarea fiscală. Trebuie ținut cont de acest lucru la descărcarea gestiunii cu ocazia eventualei vânzării a titlurilor respective.



valorează  $320.000 / 200.000 = 1,6$  lei. Dacă reținem această valoare pentru contabilizarea acțiunilor primite gratuit de către A, riscăm să greșim, deoarece după emisiunea acțiunilor gratuite, valoarea matematică scade la  $320.000 / (200.000 + 100.000) = 0,9375$  lei. Dar, dacă înregistrăm acțiunile primite gratuit cu acest preț ( $93.000 \times 0,9375 = 87.187,5$  lei), ignorăm faptul că acțiunilor deja deținute li se modifică valoarea. Astfel, putem propune un calcul care să țină seama de toate acțiunile deținute de A care după emisiune ar putea să valoreze  $(186.000 + 93\% \times 100.000) \times 0,9375 = 279.000 \times 0,9375 = 261.562,5$  lei. Soldul contului 261 este de 190.200 lei, deci mai înregistrăm diferența de  $261.562,5 - 190.200 = 71.365,5$  lei.

Pentru contabilizarea primirii acțiunilor gratuite reținem, în virtutea principiului prudenței, cea mai mică dintre cele două sume calculate (87.187,5 sau 71.365,5):  
 $261.B = 768 \quad 71.365,5$   
 După această înregistrare, A deține 279.000 acțiuni în valoare totală de  $190.200 + 71.365,5$  lei = 261.562,5 lei (acesta este și soldul lui 261/B). În fapt, acest gen de înregistrare se apropie oarecum de IFRS 3 și constă într-un fel de reevaluare a titlurilor deținute în filiala B, ținând cont de principiul prudenței.

2018 Din cele 279.000 acțiuni B deținute (93% din capitalul lui B), A vinde 115.000 acțiuni, cu 2 lei/acțiune. A rămâne cu 164.000 acțiuni, ceea ce-i permite în continuare să exercite controlul (are  $164.000 / 300.000 \Rightarrow 55\%$  din B). Pentru descărcarea gestiunii, cea mai simplă cale (și singura relevantă, având în vedere înregistrările anterioare) este de a aplica un fel de cost mediu ponderat: soldul lui 261.B / numărul de acțiuni:  $261.562,5 / 279.000 = 0,9375$  lei/acțiune

– vânzarea acțiunilor B cu 230.000 lei:  
 $461 = 7641 \quad 230.000$   
 – descărcarea gestiunii, cu  $115.000 \times 0,9375 = 107.812,5$  lei:  
 $6641 = 261.B \quad 107.812,5$   
 După această înregistrare, soldul lui 261.B ajunge la 153.750 lei, pentru un număr de 164.000 acțiuni.

### 14.1.2. IFRS 3 și identificarea costului titlurilor

În normele contabile internaționale, IFRS 3 *Combinări de întreprinderi* precizează că mai întâi trebuie stabilită **data achiziției**, adică data la care dobânditorul obține controlul asupra entității dobândite. Aceasta este, în general, data la care dobânditorul transferă legal contravaloarea, obține activele și își asumă datoriile entității dobândite.

Determinarea costului titlurilor (și alte calcule specifice consolidării) depinde și de modul în care se preia controlul asupra altei entități:

- prin plata cu numerar, echivalente de numerar sau alte active (inclusiv active nete care constituie o întreprindere);
- prin suportarea sau preluarea unor datorii;
- prin emiterea de acțiuni, părți sociale sau alte titluri de capitaluri proprii;
- prin furnizarea mai multor tipuri de contravalori;
- fără a transfera o contravaloare.

Spre deosebire de OMFP 1802/2014, în IFRS, cheltuielile accesorii achiziției se lasă în sarcina perioadei în care se suportă, fără a se adăuga la vreun cost de achiziție al titlurilor. Este vorba despre costuri precum: onorariile intermediarilor; onorariile de



consiliere, juridice, contabile, de evaluare și alte onorarii profesionale sau de consultanță ; costurile administrative generale, inclusiv costurile de menținere a unui departament intern de achiziții ; și costurile de înregistrare și de emitere a titlurilor de creanță și a acțiunilor.

**Costul titlurilor** este deci contravaloarea transferată cu ocazia preluării altei firme. Această contravaloare trebuie evaluată la valoarea justă, mai degrabă la suma valorilor juste la data achiziției ale activelor transferate de dobânditor, ale datoriilor suportate de dobânditor față de foștii proprietari ai entității dobândite și, dacă este cazul, ale acțiunilor emise de dobânditor. Contravaloarea transferată poate cuprinde active sau datorii ale dobânditorului care au valori contabile diferite de valorile lor juste la data achiziției (bunuri diverse sau grupuri de bunuri). În acest caz, de regulă, dobânditorul trebuie să reevalueze activele sau datoriile transferate la valorile lor juste de la data achiziției și să recunoască câștigurile sau pierderile apărute astfel, la veniturile sau la cheltuielile perioadei (regula este valabilă și în OMFP 1802/2014).

Într-o combinație de întreprinderi realizată în etape, dobânditorul trebuie să-și reevalueze participația deținută anterior în capitalurile proprii ale entității dobândite la valoarea justă de la data achiziției și să recunoască câștigul sau pierderea rezultată, dacă există, în profit sau pierdere.

## 14.2. Determinarea valorilor juste ale activelor și datoriilor firmei preluate și al activului net aferent

În normele internaționale se precizează că dobânditorul trebuie să evalueze la valoarea justă activele identificabile dobândite, precum și datoriile asumate în urma preluării controlului asupra unei firme. Acest mod de evaluare este necesar în vederea calculului fondului comercial, dar trebuie să fie luat în considerare și la întocmirea situațiilor financiare consolidate. Stabilirea valorilor juste ale acestor active și datorii se face la data achiziției, după clasificarea și recunoașterea lor, în conformitate cu normele aplicabile. OMFP 1802/2014 stabilește reguli asemănătoare, prezentându-le în contextul eliminării titlurilor deținute de societatea-mamă și ca pas premergător în determinarea fondului comercial.

Din aceste precizări, rezultă că este obligatorie stabilirea valorii juste a tuturor activelor și datoriilor identificabile ale filialei la data achiziției de către o societate-mamă. Rezultatele acestei evaluări nu se contabilizează neapărat de către filială, ceea ce înseamnă că este foarte probabil ca activele și datoriile identificabile ale căror valori juste diferă de valorile nete contabile să treacă de la contabilitatea individuală a filialei la cea consolidată, schimbându-și valorile. În același context, deoarece preluarea controlului asupra unei firme este o tranzacție completă, este posibilă și recunoașterea contabilă a unor active/datorii care nu apăreau ca atare în contabilitatea individuală a filialei – este vorba mai ales despre imobilizări necorporale precum mărci comerciale, titluri de publicații, liste de clienți, baze de date etc. Aceste active nu au fost contabilizate de către filială, potrivit regulii potrivit căreia active de această natură produse din activitatea proprie nu se pot recunoaște pentru că evaluarea lor nu este credibilă decât dacă rezultă dintr-o tranzacție. Combinațiile de întreprinderi reprezintă astfel de tranzacții.

O situație asemănătoare (pe care o găsim doar în IFRS 3) este cea potrivit căreia firma care preia controlul asupra unei filiale recunoaște ca datorie și angajamentele eventuale



asumate într-o combinație de întreprinderi, dacă este o obligație curentă, rezultată din evenimente trecute și care se poate evalua în mod credibil.

Diferențele dintre valorile juste și valorile contabile ale activelor și datoriilor identificabile stabilite la data achiziției se vor adăuga la activul net al filialei la toate consolidările ulterioare, pentru că altfel nu se mai pot echilibra activul și pasivul bilanțului consolidat.

După toate aceste evaluări, societatea-mamă stabilește activul net contabil în valori juste pentru filiala preluată, ca diferență între suma valorilor juste ale activelor și suma valorilor juste ale datoriilor identificate la preluare.

### 14.3. Procentaj de interes și interese minoritare

Dacă dobânditorul nu preia 100% din capitalurile filialei, atunci diferența dintre 100% și procentajul de interes calculat pentru mamă reprezintă procentajul aferent intereselor minoritare (care nu controlează). Pe baza acestui procentaj de interes se calculează valoarea intereselor minoritare astfel :

- la data achiziției, interesele minoritare sînt egale cu procentajul de interes al minoritarilor aplicat activului net contabil în valori juste al filialei ;
- la consolidările ulterioare, interesele minoritare se stabilesc aplicînd procentajul de interes aferent la activul net al filialei la data consolidării, la care se adaugă sistematic diferențele de evaluare identificate la data achiziției.

Pentru IFRS 3, componentele intereselor minoritare (care nu controlează) trebuie evaluate, la data achiziției, fie la valoarea lor justă, fie aplicînd procentajul de interes al minoritarilor la activul net identificabil al filialei preluate.

### 14.4. Fond comercial pozitiv sau negativ

La data achiziției unei firme care funcționează deja, este foarte probabil ca între costul de achiziție al titlurilor și partea din activul net al filialei care îi revine mamei (conform procentajului său de interes) să apară o diferență – norma contabilă o recunoaște ca **fond comercial**.

Formula de calcul a fondului comercial în OMFP 1802/2014 este deci următoarea :

$$\text{Fond comercial} = \text{Costul titlurilor} - \left[ \frac{\text{Procentajul de interes societății-mamă}}{\times} \text{Activul net al filialei, în valori juste, la data achiziției} \right]$$

Dacă fondul comercial este pozitiv, atunci el reprezintă suma plătită în plus de cumpărător față de cît valorează activele nete în valori juste ale filialei preluate. Aceste sume plătite în plus pot reprezenta anticiparea unor câștiguri viitoare importante din activitatea viitoare a filialei.



Pentru exemplificare, presupunem că achiziția a 90% dintr-o firmă se face la un cost de 1.450.000 lei. La data achiziției, activul net al filialei (capitalurile sale proprii) este de 620.000 lei, iar la evaluarea efectuată cu ocazia preluării s-au constatat diferențe între valorile juste și valorile contabile ale unor active și datorii identificabile, conform tabelului 14.2.

Tabelul 14.2. Diferențe de evaluare la preluarea unei filiale

<i>Elementul identificabil</i>	<i>Valoarea justă</i>	<i>Valoarea netă contabilă</i>	<i>Diferența</i>
<i>0</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3=col.1-col.2</i>
Teren	500.000	410.000	90.000
Clădire	2.000.000	1.550.000	450.000
Marcă comercială	400.000	0	400.000
Stocuri	350.000	380.000	-30.000
Creanțe	631.000	650.000	-19.000
Provizioane	150.000	0	150.000

Ținând cont de natura fiecărei structuri identificabile pentru care apar diferențe (doar provizioanele sînt pasive), calculăm diferența netă:  $90.000 + 450.000 + 400.000 - 30.000 - 19.000 - 150.000 = +741.000$  lei. După aceste calcule, activul net al filialei în valori juste ajunge la  $620.000 + 741.000 = 1.361.000$  lei.

**Fondul comercial** =  $1.450.000 - 90\% \times (620.000 + 741.000) = 1.450.000 - 1.224.900 = 225.100$

Pentru completarea calculelor, este util să prezentăm și interesele minoritare la data achiziției:  $10\% \times (620.000 + 741.000) = 10\% \times 1.361.000 = 136.100$  lei. La consolidările ulterioare, diferența totală din evaluare de 741.000 lei se va adăuga la activul net al filialei, pentru calculul intereselor minoritare aferente.

În principiu, fondul comercial se calculează o singură dată – cu ocazia achiziției. Conform normelor românești, fondul comercial pozitiv se amortizează, iar durata de amortizare se stabilește de la data achiziției acțiunilor sau, în cazul în care achiziția are loc în două sau mai multe etape, la data la care entitatea a devenit o filială.

Dacă, dimpotrivă, costul de achiziție al unei filiale este mai mic decît partea corespunzătoare din activul net în valori juste al acesteia la data achiziției, atunci apare **fond comercial negativ**: dobînditorul pare să fi făcut o afacere bună – a plătit mai puțin decît valorează activele nete ale firmei preluate. Justificarea costului mai mic decît activul net corespunzător poate fi dată și de estimarea unor pierderi viitoare pe care le va suporta filiala sau a unor costuri suplimentare pe care le va genera deținerea și activitatea acesteia. De fapt, la apariția fondului comercial negativ, entitatea care a dobîndit controlul trebuie să se asigure că nu au fost supraevaluate activele identificabile achiziționate și nu au fost omise sau subevaluate datoriile – se verifică evaluările activelor și datoriilor identificabile ale filialei.

În măsura în care fondul comercial negativ se raportează la pierderi și cheltuieli viitoare așteptate, ce sînt identificate în planul pentru achiziție al achizitorului și pot fi măsurate credibil, dar care nu reprezintă datorii identificabile la data achiziției, acea parte a fondului comercial negativ trebuie recunoscută ca venit în contul de profit și pierdere, atunci cînd sînt recunoscute aceste pierderi și cheltuieli viitoare.



Dacă, dimpotrivă, fondul comercial negativ nu este justificat de estimarea unor pierderi și cheltuieli viitoare, atunci acesta trebuie recunoscut ca venit în contul de profit și pierdere, astfel :

- a) valoarea fondului comercial negativ ce nu depășește valorile juste ale activelor nemonetare identificabile achiziționate trebuie recunoscută ca venit atunci când beneficiile economice viitoare cuprinse în activele identificabile amortizabile achiziționate sînt consumate, deci, de-a lungul perioadei de viață utilă rămasă a acelor active ;
- b) valoarea fondului comercial negativ în exces față de valorile juste ale activelor nemonetare identificabile achiziționate trebuie recunoscută imediat ca venit.

În **IFRS 3**, formula de calcul a fondului comercial este puțin diferită, dar este foarte probabil ca rezultatul aplicării acesteia să fie același ca după normele românești. Astfel, termenii care se iau în considerare reprezintă diferența dintre :

- pe de o parte, suma dintre :
  - costul suportat la preluarea controlului (costul aferent ultimei tranzacții prin care se preia controlul) ;
  - valoarea intereselor minoritare stabilite la data achiziției ;
  - valoarea justă la data achiziției a participației deținute anterior în filiala asupra căreia se preia controlul (diferențele dintre această valoare justă și costul suportat pentru dobîndirea participațiilor anterioare se contabilizează imediat de către mamă la venituri sau la cheltuieli) ;
- pe de altă parte, activul net contabil în valori juste al filialei la data achiziției.

Spre deosebire de norma contabilă conformă cu directivele europene, în **IFRS** fondul comercial pozitiv nu se va amortiza în perioadele următoare, deoarece este o imobilizare necorporală cu durată de viață nedeterminată. Totuși, ca pentru toate imobilizările neamortizabile, este obligatorie efectuarea unui test de depreciere cel puțin o dată pe exercițiu.

Dacă **fondul comercial calculat în IFRS este negativ**, atunci regula generală spune că acesta se va recunoaște la venituri la data achiziției. Totuși, înainte de contabilizarea fondului comercial negativ ca venit, **IFRS 3** obligă la verificarea identificării corecte a tuturor activelor și datoriilor și la evaluarea lor conform cu normele aplicabile.

Dacă, pînă la întocmirea primelor situații financiare consolidate obligatorii de după achiziția unei filiale, nu s-a putut finaliza evaluarea activelor și datoriilor identificabile ale filialei preluate, atunci în aceste prime situații financiare consolidate se vor raporta valori provizorii ale elementelor pentru care evaluarea este incompletă. Ajustarea acestor valori trebuie efectuată într-o perioadă care să nu depășească un an și se efectuează pe seama fondului comercial.

În cazul în care societatea-mamă participă la crearea filialei și dacă o deține 100%, toate discuțiile despre interese minoritare, fond comercial, valori juste ale activelor și datoriilor identificabile nu mai au obiect.



## Capitolul 15

# Eliminarea titlurilor deținute de societatea-mamă și a capitalurilor proprii ale filialei

În balanța cumulată sau în bilanțul cumulat, activele și pasivele societății-mamă sînt adunate cu cele provenite de la filiale. Printre activele mamei se regăsesc și titlurile pe care aceasta le deține în filiale. Însă, a aduna costul titlurilor cu valorile la care dau dreptul înseamnă a pune de două ori același lucru. Este necesară deci o eliminare: din activ excludem titlurile deținute de mamă și, pentru a păstra egalitatea  $A = P$ , din pasiv dăm jos capitalurile proprii ale filialei. Dacă, de exemplu o firmă înființează, ca asociat unic, o filială și îi transferă acesteia un aport de 1.000.000 lei, atunci filiala va avea active de 1.000.000 lei și capitaluri proprii de 1.000.000 lei, în timp ce în bilanțul mamei activele transferate ca aport sînt înlocuite de titlurile filialei. Adunînd cele două bilanțuri, activul cumulat este mai mare cu 1.000.000 decît averea reală a grupului, adică exact cu titlurile deținute de mamă și cu capitalurile proprii ale filialei – este obligatorie eliminarea acestora.

### 15.1. Situația cea mai simplă de eliminare a titlurilor deținute de mamă în filiale

Multe din filialele unor grupuri sînt create direct de către societatea-mamă și sînt deținute 100% încă de la înființarea lor. În acest caz, eliminarea titlurilor mamei se face simplu, punîndu-le în corespondență cu capitalul social al filialei – cele două sume fiind egale de la prima consolidare. Mai mult, valoarea titlurilor din contabilitatea mamei și valoarea capitalului social din contabilitatea filialei rămîn aceleași și la consolidările ulterioare. Dacă totuși mama mărește capitalul social al filialei, atunci creșterea titlurilor la mamă este strict egală cu creșterea capitalurilor proprii (capital social și, eventual, prime de capital) de la filială, ceea ce permite eliminarea în continuare pe aceleași coordonate. Toate articolele contabile aferente acestui tip de eliminări se regăsesc în jurnalul de eliminări întocmit de serviciul de consolidare

Exemplu: Societatea-mamă A înființează o filială B căreia îi este unic acționar: aportul inițial este de 100.000 lei. Contabilizarea acestor operațiuni la cele două firme, eliminările și alte calcule aferente se prezintă în tabelul 15.1. În primul an de funcționare, filiala obține un profit de 85.000 lei și nu plătește niciun fel de dividende. În al doilea an de funcționare, profitul obținut de B este de 150.000 și dividendele plătite mamei (din



profitul anului precedent) se ridică la 45.000 lei. În al treilea an, B are pierdere de 35.000 lei, după ce a plătit dividende egale cu 10.000 lei. În anul 4, A mărește capitalul lui B, cu un aport de 90.000 lei, căruia îi corespunde o creștere a capitalului social la B de 60.000 lei; reținem că în acest al patrulea an B realizează un profit de 44.000 lei și nu plătește dividende.

**Tabelul 15.1. Eliminarea titlurilor deținute de societatea-mamă în consolidarea unei filiale deținute 100% de la înființare**

<i>Societatea-mamă A</i>	<i>Filiala B</i>	<i>Eliminări</i>
<i>Primul an de funcționare</i>		
- subscrierea titlurilor : 261 = 269 100.000	- dreptul de a primi aporturile : 456 = 1011 100.000	- eliminarea titlurilor deținute de mamă și a capitalului social al B : 101 = 261 100.000
- vărsarea aporturilor : 269 = 5121 100.000	- primirea aporturilor : 5121 = 456 100.000	După această înregistrare, balanța întocmită pentru nevoile consolidării este curățată de elementele care se dublează. Profitul lui B (soldul lui 121) apare și el în balanța cumulată, dar nu se elimină, pentru că aparține integral mamei, al cărei procentaj de interes este de 100%.
La închidere, în balanța A, 261 apare cu un sold de 100.000 lei, care se transferă în balanța cumulată.	și 1011 = 1012 100.000 În balanța consolidată ajunge contul 101, cu soldul de 100.000 lei. Soldul lui 121 (85.000 lei) este transferat și el către consolidare, la fel ca toate celelalte solduri și rulaje ale B.	
<i>Al doilea an de funcționare</i>		
- primirea dividendelor din profitul anului precedent : 5121 = 761 45.000	- repartizarea profitului ca dividende : 117 = 457 45.000	- pentru că titlurile și capitalul nu s-au schimbat, eliminarea este la fel : 101 = 261 100.000
Contul 261 nu intră în funcțiune, așa că soldul său rămîne, și la această a doua închidere, egal cu 100.000 lei.	- plata dividendelor : 457 = 5121 45.000 Soldul lui 101 rămîne egal cu 100.000 lei, iar profitul din soldul lui 121 este de 150.000. Capitalurile proprii ale B la a doua închidere ajung la 100.000 + (85.000 - 45.000) + 150.000 = 290.000 lei.	- eliminarea dividendelor primite de la filială : 761 = 117 45.000 Celelalte elemente de capitaluri proprii (117 și 121) preluate de A de la B nu se elimină pentru că aparțin grupului, în virtutea procentajului de interes de 100%.
<i>Al treilea an de funcționare</i>		
- primirea dividendelor din profitul anului precedent : 5121 = 761 10.000	- plata dividendelor : 457 = 5121 10.000	- eliminarea titlurilor : 101 = 261 100.000
Contul 261 rămîne cu același sold, egal cu 100.000 lei.	Soldul lui 101 rămîne de 100.000 lei, soldul lui 121 este debitor de 35.000 lei, iar capitalurile proprii ale B la a treia închidere ajung la 290.000 - 10.000 - 35.000 = 245.000 lei.	- eliminarea dividendelor primite de la filială : 761 = 117 10.000 Celelalte capitaluri proprii (117 și 121) preluate de A de la B nu se elimină pentru că au fost create de grup și revin integral acestuia.



*Al patrulea an de funcționare*

- subscrierea noului aport :	- dreptul de a primi aporturile :	Eliminarea titlurilor care acum au sold egal cu 190.000 lei :
261 = 269 90.000	456 = % 90.000	% = 261 190.000
- vărsarea aportului :	1011 60.000	101 160.000
269 = 5121 90.000	1041 30.000	1041 30.000
La închidere, în balanța A, 261 apare cu un sold de 100.000 + 90.000 = 190.000 lei, care se transferă în balanța cumulată.	- primirea aporturilor : 5121 = 456 90.000 și 1011 = 1012 60.000 În balanța consolidată ajung contul 101, cu soldul de 160.000 lei și contul 1041, cu soldul de 30.000 lei. Capitalurile proprii ale B, la a patra închidere ajung la 245.000 + 90.000 + 44.000 = 379.000 lei.	Celelalte capitaluri proprii (117 și 121) preluate de A de la B nu se elimină pentru că au fost create după intrarea filialei în grup și revin integral acestuia conform procentajului de interes.

## 15.2. Eliminare simplă cu interese minoritare

Dacă societatea-mamă participă la înființarea unei filiale, dar nu deține 100% din aceasta, atunci procentajul de interes al minoritarilor se aplică la fiecare consolidare capitalurilor proprii ale filialei pentru a calcula drepturile acestor asociați/acționari în activul net al filialei. Astfel la fiecare consolidare, înainte de a efectua eliminarea, trebuie să calculăm valoarea intereselor care nu controlează. Justificarea acestui calcul este dată de faptul că filialele se consolidează prin integrare globală, adică mama preia 100% din active și datorii și, în cazul unui procentaj de interes mai mic de 100%, trebuie să pună în evidență un fel de obligație față de minoritari. Mărimea calculată a intereselor minoritare se duce într-un cont care începe să funcționeze prin a se credita și care, pentru nevoi de raportare, se prezintă alături de capitalurile proprii deținute de societatea-mamă. Procentajul de interes se aplică atât rezultatului exercițiului, cât și asupra celorlalte elemente de capitaluri proprii. În planul de conturi românesc apar chiar două conturi în acest sens: 1081 *Interese care nu controlează - rezultatul exercițiului financiar* și 1082 *Interese care nu controlează - alte capitaluri proprii*. În exemplele care urmează vom folosi doar simbolurile acestor conturi, după ce vom calcula separat cele două mărimi.

**Exemplu:** Societatea-mamă A înființează o filială B din capitalul căreia subscie 80% : aportul inițial este de 160.000 lei, din cei 200.000 lei capital total al B. Contabilizarea acestor operațiuni la cele două firme, eliminările și alte calcule aferente se prezintă în tabelul 15.2. În primul an de funcționare, filiala obține un profit de 60.000 lei și nu plătește niciun fel de dividende. În al doilea an de funcționare, profitul obținut de B este de 70.000 și dividendele plătite (din profitul anului precedent) se ridică la 20.000 lei. În al treilea an, B are pierdere de 44.000 lei, după ce a plătit dividende egale cu 8.000 lei. În anul 4, B realizează un profit de 100.000 lei și nu plătește dividende. În toată perioada, procentajul de interes al minoritarilor este de 20% și nu au loc creșteri de capital.



Tabelul 15.2. Eliminarea titlurilor deținute de mamă de la înființarea unei filiale, cu asociați/acționari minoritari

Societatea-mamă A	Filiala B	Eliminări
<b>Primul an de funcționare</b>		
- subscrierea titlurilor : 261 = 269 160.000	- dreptul de a primi aporturile : 456 = 1011 200.000	Înainte de eliminare, calculăm partea minoritarilor în capitalurile proprii ale B : $20\% \times 260.000 = 52.000$ lei, din care $20\% \times 60.000 = 12.000$ lei interese minoritare în rezultat și $52.000 - 12.000$ $= 40.000$ lei interese minoritare în alte capitaluri proprii :
- vărsarea aporturilor : 269 = 5121 160.000	- primirea aporturilor : 5121 = 456 200.000	- eliminarea rezultatului minoritarilor :
La închidere, în balanța A, 261 apare cu un sold de 160.000 lei, reprezentînd 80% din capitalul B.	și 1011 = 1012 200.000 În balanța consolidată ajunge contul 101, cu soldul de 200.000 lei. Soldul lui 121 (60.000 lei) este transferat și el către consolidare, la fel ca toate celelalte solduri și rulaje ale B. Astfel, capitalurile proprii ale B sînt de $200.000 +$ $60.000 = 260.000$ lei.	121 = 1081 12.000 - eliminarea titlurilor și a celorlalte capitaluri ale filialei :
		101 = % <u>200.000</u> 261 160.000 1082 40.000
<b>Al doilea an de funcționare</b>		
- primirea dividendelor din profitul anului precedent $80\% \times$ $20.000 = 16.000$ lei : 5121 = 761 16.000 Soldul lui 261 este în continuare egal cu 160.000 lei, sumă ce trebuie eliminată în consolidare.	- declararea și plata dividendelor : 117 = 457 20.000 457 = 5121 20.000 Profitul anului este de 70.000; așa încît capitalurile proprii ale B la a doua închidere ajung la $200.000 +$ $(60.000 - 20.000)$ $+ 70.000 = 200.000 +$ $40.000 + 70.000 =$ 310.000 lei (capital social + rezerve/ rezultat reportat + rezultatul exercițiului).	Interesele minoritare sînt de $20\% \times$ $310.000 = 62.000$ lei, din care $20\% \times$ $70.000 = 14.000$ lei interese în rezultat, iar $62.000 - 14.000 = 48.000$ lei interese minoritare în alte capitaluri proprii : - eliminarea rezultatului minoritarilor : 121 = 1081 14.000 - eliminarea dividendelor primite de la filială : 761 = 117 16.000 - eliminarea altor capitaluri proprii : pe credit avem 261 (160.000 lei) și 1082 (48.000 lei); în debit, 101 are doar 200.000 lei, deci pentru echilibrare, eliminăm de la rezerve/ rezultat reportat diferența de $160.000 + 48.000 - 200.000 =$ 8.000 lei <sup>1</sup> :
		% = % <u>208.000</u> <u>208.000</u> 101 261 200.000 160.000 117 1082 8.000 48.000

1. De fapt, rezervele/rezultatul reportat de eliminat sînt egale cu partea minoritarilor din rezervele constituite de filială din profituri obținute după intrarea în perimetrul de consolidare. În cazul nostru, toate rezervele/rezultatele reportate sînt din profituri obținute după intrarea filialei în perimetrul de consolidare, așa că suma de eliminat este de  $20\% \times 40.000 = 8.000$  lei.



*Al treilea an de funcționare*

- primirea dividendelor din profitul anului precedent $8.000 \times 80\% = 6.400$ lei; $5121 = 761 \quad 6.400$ Contul 261 rămîne cu același sold, egal cu 160.000 lei.	- declararea și plata dividendelor: $117 = 457 \quad 8.000$ $457 = 5121 \quad 8.000$ Rezultatul anului trei este de -44.000, așa încît capitalurile proprii ale B la a treia închidere ajung la $200.000 + 40.000 + (70.000 - 8.000) - 44.000 = 200.000 + 102.000 - 44.000 = 258.000$ lei (capital social + rezerve/ rezultat reportat + rezultatul exercițiului).	Interesele minoritare sînt de $20\% \times 258.000 = 51.600$ lei, din care $20\% \times (-44.000) = -8.800$ lei interese în rezultat, iar $51.600 - (-8.800) = 60.400$ lei interese minoritare în alte capitaluri proprii: - eliminarea rezultatului minoritarilor: $121 = 1081 \quad -8.800$ - eliminarea dividendelor primite de la filială: $761 = 117 \quad 6.400$ - eliminarea altor capitaluri proprii: pe credit avem 261 (160.000 lei) și 1082 (60.400 lei); în debit, 101 are doar 200.000 lei, deci pentru echilibrare, eliminăm de la rezerve/ rezultat reportat diferența de $160.000 + 60.400 - 200.000 = 20.400$ lei <sup>2</sup> : <table><tr><td>% =</td><td>%</td><td><u>220.400</u></td><td><u>220.400</u></td></tr><tr><td>101</td><td>261</td><td>200.000</td><td>160.000</td></tr><tr><td>117</td><td>1082</td><td>20.400</td><td>60.400</td></tr></table>	% =	%	<u>220.400</u>	<u>220.400</u>	101	261	200.000	160.000	117	1082	20.400	60.400
% =	%	<u>220.400</u>	<u>220.400</u>											
101	261	200.000	160.000											
117	1082	20.400	60.400											

*Al patrulea an de funcționare*

Nu se primesc dividende, deci singura informație care ne interesează este soldul contului 261, care se menține la 160.000 lei.	Rezultatul anului patru este de 100.000, așa încât capitalurile proprii ale B la a patra închidere ajung la $200.000 + (102.000 - 44.000) + 100.000 = 200.000 + 58.000 + 100.000 = 358.000$ lei (capital social + rezerve/rezultat reportat + rezultatul exercițiului).	Interesele minoritare sînt de $20\% \times 358.000 = 71.600$ lei, din care $20\% \times 100.000 = 20.000$ lei interese în rezultat, iar $71.600 - 20.000 = 51.600$ lei interese minoritare în alte capitaluri proprii: - eliminarea rezultatului minoritarilor: $121 = 1081 \cdot 20.000$ - eliminarea altor capitaluri proprii: pe credit avem 261 (160.000 lei) și 1082 (51.600 lei); în debit, 101 are doar 200.000 lei, deci pentru echilibrare, avem diferența de $160.000 + 51.600 - 200.000 = 11.600$ lei <sup>3</sup> : <table><tr><td>% =</td><td>%</td><td><u>211.600</u></td><td><u>211.600</u></td></tr><tr><td>101</td><td>261</td><td>200.000</td><td>160.000</td></tr><tr><td>117</td><td>1082</td><td>11.600</td><td>51.600</td></tr></table>	% =	%	<u>211.600</u>	<u>211.600</u>	101	261	200.000	160.000	117	1082	11.600	51.600
% =	%	<u>211.600</u>	<u>211.600</u>											
101	261	200.000	160.000											
117	1082	11.600	51.600											

## 15.3. Eliminări simple cu fond comercial

Exemplele precedente de eliminare a titlurilor deținute de mamă în filială sînt caracterizate de participarea mamei la crearea filialei. De regulă, deținerea de la înființare a

2. Verificăm și aici suma de eliminat de la rezerve: partea minoritarilor din rezervele constituite de filială din profituri obținute după intrarea în perimetrul de consolidare:  $20\% \times 102.000 = 20.400$  lei.
3. Verificăm încă o dată:  $20\% \times 58.000 = 11.600$  lei.



acțiunilor/părților sociale într-o filială face ca valoarea titlurilor să fie egală cu partea din capitalul social (plus eventualele prime de capital) la care dau dreptul. Asta înseamnă că eliminarea este simplă și face să intervină, pe lângă conturile 261 și 101 (și eventual 104), cel mult rezerve/rezultatul reportat și interesele minoritare.

Atunci când societatea-mamă preia controlul asupra unei firme care funcționează deja, costul acțiunilor/părților sociale nu mai este neapărat egal cu partea din capitalurile proprii ale filialei la care dau dreptul. Diferența este fond comercial. Ca și pînă, acum, în exemplele din acest capitol, vom aplica regulile contabile românești și nu IFRS. Dacă fondul comercial este pozitiv, atunci apariția lui echilibrează debitul formulei contabile de eliminare, cu creditul care conține titlurile eliminate și interesele minoritarilor.

### 15.3.1. Fond comercial pozitiv și fără dividende în primul exercițiu de după preluarea controlului

Exemplu : Societatea A cumpără 70% din acțiunile B la un cost de 290.000 lei. La data achiziției, capitalurile proprii ale B erau de 300.000 lei (capital social 115.000 lei, și rezerve/rezultat reportat de 185.000 lei). La evaluarea efectuată cu ocazia preluării, nu au apărut diferențe între valorile juste și valorile nete contabile ale activelor și datoriilor identificabile ale B.

Datele din enunț ne permit să calculăm fondul comercial = costul titlurilor - procentajul mamei din capitalurile proprii ale filialei la data achiziției =  $290.000 - 70\% \times 300.000 = 80.000$  lei. Conform regulii contabile românești, fondul comercial se amortizează - presupunem că durata reținută este de 10 ani, adică o amortizare anuală de  $80.000/10 = 8.000$  lei. În tabelul 15.3 vom prezenta eliminarea la data achiziției, după care vom presupune o succesiune de date pe mai multe exerciții :

- în primul exercițiu, profitul B este de 90.000 lei și nu se plătesc dividende ;
- în al doilea exercițiu, profitul B este de 51.000 lei și B plătește dividende totale de 35.000 lei ;
- în al treilea exercițiu, B are o pierdere de 10.000 și a nu a plătit dividende.

Tabelul 15.3. Eliminarea titlurilor deținute de mamă, cu fond comercial, fără diferențe din evaluare

Societatea-mamă A	Filiala B	Eliminări
<i>La data achiziției</i>		
- cumpărarea titlurilor :	Preluarea controlului de către A asupra lui B prin achiziția de acțiuni de la alți acționari nu are nici un efect asupra conturilor lui B, ale cărui capitaluri proprii sînt cele din enunț :	La fel ca în exemplul precedent, calculăm partea minoritarilor în capitalurile proprii ale B la data achiziției : $30\% \times 300.000 = 90.000$ lei - nu există rezultat al exercițiului de împărțit între grup și minoritari pentru că filiala abia a fost preluată. Pe credit vom avea deci $290.000 + 90.000 = 380.000$ lei, iar în
261 = 462 290.000	capital social 115.000 lei și rezerve/rezultat reportat 185.000 lei.	
- plata datoriei față de vechii acționari :		
461 = 5121 290.000		
După această operațiune, soldul 261 are, în contabilitatea mamei, un sold egal cu 290.000 lei. Pentru nevoile consolidării, reținem și că fondul comercial este deja calculat (80.000 lei).		



debit se elimină 101 cu 115.000 lei, rezervele B cu 185.000 lei<sup>4</sup>, adică 300.000 lei. Pentru a ajunge la totalul creditului, ne trebuie exact 80.000 lei, adică fondul comercial :

%	=	%	<u>380.000</u>	<u>380.000</u>
101		261	115.000	290.000
106/117		1082	185.000	90.000
207			80.000	

*La prima închidere de după achiziție (un exercițiu de apartenență a filialei la grup)*

La A nu se mai contabilizează nimic în legătură cu filiala B – nu se primesc dividende –, așa că informația care ne interesează rămâne la fel ca la achiziție : soldul lui 261 este de 290.000 lei. Fondul comercial rămîne și el la același nivel de 80.000 lei.

Profitul anului este de 90.000 și nu se plătesc dividende, așa încît capitalurile proprii ale B la prima închidere ajung la 115.000 + 185.000 + 90.000 = 390.000 lei (capital social + rezerve/ rezultat reportat + rezultatul exercițiului).

Interesele minoritare sînt de 30% × 390.000 = 117.000 lei, din care 30% × 90.000 = 27.000 lei interese în rezultat, iar 117.000 – 27.000 = 90.000 lei interese minoritare în alte capitaluri proprii :

– eliminarea rezultatului minoritarilor :  
121 = 1081 27.000 27.000  
– eliminarea altor capitaluri proprii :  
pe credit avem 261 (290.000 lei) și 1082 (90.000 lei) ; în debit, 101 are 115.000 lei, rezervele 185.000 lei, deci echilibrăm din nou cu fondul comercial de 80.000 lei :

%	=	%	<u>380.000</u>	<u>380.000</u>
101		261	115.000	290.000
106/117		1082	185.000	90.000
207			80.000	

Fiind o consolidare după un an de funcționare, contabilizăm și amortizarea fondului comercial :

6811	=	2807	8.000	8.000
------	---	------	-------	-------

*A doua închidere de după achiziție (două exerciții ale filialei B în grup)*

– primirea dividendelor din profitul anului precedent  
 $35.000 \times 70\% = 24.500$  lei :  
5121 = 761 24.500  
Contul 261 rămîne cu același sold, egal cu 290.000 lei. Nu se schimbă nici valoarea inițială a fondului comercial.

– declararea și plata dividendelor :  
117 = 457 35.000  
457 = 5121 35.000  
Rezultatul anului trei este de 51.000, așa încît capitalurile proprii ale B la a doua închidere ajung la  
 $115.000 + (185.000 + 90.000 - 35.000) + 51.000 = 115.000 + 240.000 + 51.000 = 406.000$  lei (capital

Interesele minoritare sînt de 30% × 406.000 = 121.800 lei, din care 30% × 51.000 = 15.300 lei interese în rezultat, iar 121.800 – 15.300 = 106.500 lei interese minoritare în alte capitaluri proprii :

– eliminarea rezultatului minoritarilor :  
121 = 1081 15.300 15.300  
– eliminarea dividendelor primite de la filială :

761	=	117	24.500	24.500
-----	---	-----	--------	--------

– eliminarea altor capitaluri proprii :  
pe credit avem 261 (290.000 lei) și 1082 (106.500 lei) ; în debit, 101 are 115.000 lei, fondul comercial vine

4. Rezervele constituite din profituri realizate de filială înainte de intrarea în perimetrul de consolidare se elimină întotdeauna integral.



		cu 80.000 lei, deci pentru echilibrare, eliminăm de la rezerve/rezultat reportat diferența de $290.000 + 106.500 - (115.000 + 80.000) = 201.500$ lei <sup>5</sup> :			
social + rezerve/ rezultat reportat + rezultatul exercițiului).	%	=	%	<u>396.500</u>	<u>396.500</u>
	101		261	115.000	290.000
	106/117		1082	201.500	106.500
	207			80.000	
	Fiind o consolidare după doi ani de funcționare a filialei în grup, contabilizăm și amortizarea fondului comercial pe exercițiul curent și reconstituim amortizarea pe anul precedent:				
		%	=	2807	- 16.000
		6811			8.000
		117			8.000

*A treia închidere de după achiziție (trei exerciții ale filialei B în grup)*

Nu se primesc dividende, deci singurele informații care ne interesează sînt soldul contului 261, care se menține la 290.000 lei și mărimea fondului comercial de 80.000 lei	Rezultatul anului patru este de -10.000, așa încît capitalurile proprii ale B la a doua închidere ajung la $115.000 + (240.000 + 51.000) - 10.000 = 115.000 + 291.000 - 10.000 = 396.000$ lei (capital social + rezerve/rezultat reportat + rezultatul exercițiului).	Interesele minoritare sînt de $30\% \times 396.000 = 118.800$ lei, din care $30\% \times (-10.000) = -3.000$ lei interese în rezultat, iar $118.800 - (-3.000) = 121.800$ lei interese minoritare în alte capitaluri proprii:
		- eliminarea rezultatului:
		121 = 1081 -3.000 - 3.000
		- eliminarea altor capitaluri proprii:
		pe credit avem 261 (290.000 lei) și 1082 (121.800 lei); în debit, 101 are 115.000 lei, fondul comercial vine cu 80.000 lei, deci pentru echilibrare, eliminăm de la rezerve/rezultat reportat diferența de $290.000 + 121.800 - (115.000 + 80.000) = 216.800$ lei <sup>6</sup> :
		% = % <u>411.800</u> <u>411.800</u>
		101 261 115.000 290.000
		106/117 1082 216.800 121.800
		207 80.000
		Amortizarea fondului comercial pe trei exerciții:
		% = 2807 - 24.000
		6811 8.000
		117 16.000

5. Verificăm suma de eliminat de la rezerve: rezerve constituite de filială din profituri realizate înainte de intrarea în consolidare, plus partea minoritarilor din rezervele constituite de filială din profituri obținute după intrarea în perimetrul de consolidare:  $185.000 + 30\% \times (240.000 - 185.000) = 201.500$  lei.

6. Verificăm încă o dată:  $185.000 + 30\% \times (291.000 - 185.000) = 11.600$  lei.



### 15.3.2. Fond comercial pozitiv și dividende în primul exercițiu de după preluarea controlului

Dividendele primite de societatea-mamă din profituri realizate de filială înainte de intrarea acesteia în perimetrul de consolidare se înregistrează de mamă, în mod obișnuit, la veniturile exercițiului în care se primesc. În consolidare, aceste dividende se elimină, dar nu prin transferul direct în 117 *Rezultat reportat*, ci prin diminuarea costului titlurilor deținute de mamă și care urmează să se elimine în consolidare.

Exemplu : A cumpără 65% din B, la un cost de 128.000 lei. Capitalurile proprii ale B la data achiziției sînt de 125.000 lei, din care 50.000 lei capital social, 31.000 lei rezerve și 44.000 lei rezultat. În exercițiul care urmează achiziției, B achită dividende totale de 20.000 lei și realizează un profit de 33.000 lei.

Principalele repere în eliminări vor fi :

- costul titlurilor deținute de A în B : 128.000 lei ;
- fondul comercial :  $128.000 - 65\% \times 125.000 = 46.750$  lei (amortizabil pe 10 ani) ;
- dividendele primite de mamă din profituri ale filialei deja existente la data achiziției :  $65\% \times 20.000 = 13.000$  lei ; acestea se scad din costul titlurilor ;

Alte calcule și articole contabile de eliminare se prezintă în tabelul 15.4.

**Tabelul 15.4.** Eliminarea titlurilor deținute de mamă, cu fond comercial, cu dividende din profitul filialei dinainte de intrarea în consolidare

Societatea-mamă A	Filiala B	Eliminări																									
La data achiziției																											
<p>– cumpărarea titlurilor : 261 = 5121 128.000 După această operațiune, soldul 261 are, în contabilitatea mamei, un sold egal cu 128.000 lei. Fondul comercial este de 46.750 lei.</p>	<p>Capitalurile proprii ale B sînt de 125.000 lei : 50.000 + 31.000 + 44.000 (capital social + rezerve + rezultatul exercițiului)</p>	<p>Partea minoritarilor în capitalurile proprii ale B la data achiziției : <math>35\% \times 125.000 = 43.750</math> lei –rezultatul filialei este obținut înainte de intrarea acesteia în consolidare, deci nu se împarte. Pe credit vom avea deci <math>128.000 + 43.750 = 171.750</math> lei, iar în debit se elimină 101 cu 50.000 lei, rezervele B cu 31.000 lei, rezultatul cu 44.000 lei și se adaugă fondul comercial de 46.750 lei :</p> <table><tr><td>%</td><td>=</td><td>%</td><td>171.750</td><td>171.750</td></tr><tr><td>101</td><td></td><td>261</td><td>50.000</td><td>128.000</td></tr><tr><td>106</td><td></td><td>1082</td><td>31.000</td><td>43.750</td></tr><tr><td>121</td><td></td><td></td><td>44.000</td><td></td></tr><tr><td>207</td><td></td><td></td><td>46.750</td><td></td></tr></table>	%	=	%	171.750	171.750	101		261	50.000	128.000	106		1082	31.000	43.750	121			44.000		207			46.750	
%	=	%	171.750	171.750																							
101		261	50.000	128.000																							
106		1082	31.000	43.750																							
121			44.000																								
207			46.750																								
La prima închidere de după achiziție (un exercițiu de apartenență a filialei la grup)																											
<p>Primirea dividendelor din profitul anului precedent <math>20.000 \times 65\% = 13.000</math> lei : 5121 = 761 13.000 Contul 261 rămîne cu același sold, egal cu 128.000 lei. Nu se schimbă nici valoarea inițială a fondului comercial.</p>	<p>Profitul anului este de 33.000 se plătesc dividende totale de 20.000 lei, deci capitalurile proprii ale B la prima închidere ajung la <math>50.000 + (31.000 + 44.000 - 20.000) + 33.000 = 50.000 + 55.000 + 33.000 =</math></p>	<p>Dividendele primite de mamă sînt din profituri ale filialei dinainte de intrarea în grup, deci corectează costul titlurilor de participare : <math>761 = 261 13.000 13.000</math> Interesele minoritare sînt de <math>35\% \times 138.000 = 48.300</math> lei, din care <math>35\% \times 33.000 = 11.550</math> lei interese în rezultat, iar <math>48.300 - 11.550 = 36.750</math> lei interese minoritare în alte capitaluri proprii :</p>																									



138.000 lei (capital  
social + rezerve +  
rezultatul exercițiului).

- eliminarea rezultatului minoritarilor :				
121	=	1081	11.550	11.550
- eliminarea altor capitaluri proprii : pe credit avem 261 (128.000 - 13.000 = 115.000 lei) și 1082 (36.750 lei) ; în debit, 101 are 50.000 lei, fondul comercial e la 46.750 lei, diferența se duce la rezerve/ rezultat reportat :				
%	=	%	151.750	151.750
101		261	50.000	115.000
106/117		1082	55.000	36.750
207			46.750	
Amortizarea fondului comercial pe primul an :				
6811	=	2807	4.675	4.675

Începînd cu al doilea exercițiu de consolidare, eliminarea dividendelor plătite de B din profitul dinainte de intrarea în consolidare se menține dar, avînd în vedere că venitul corespunzător din dividende a fost consemnat în primul an, se folosește contul de rezerve sau de rezultat reportat, adică nu mai este nevoie de un articol contabil distinct, fiind suficientă eliminarea titlurilor cu toată suma corespunzătoare costului de achiziție.

#### 15.4. Eliminări cu fond comercial și diferențe de evaluare

Dacă la evaluarea efectuată cu ocazia preluării controlului asupra unei firme se constată valori juste ale activelor și datoriilor identificabile ale filialei diferite de valorile lor nete contabile, atunci este necesară recunoașterea diferențelor respective în consolidare. Reamintim astfel că activele și datoriile filialei pleacă din contabilitatea individuală a acestora la valorile nete contabile și ajung în bilanțul consolidat cu valorile juste de la data achiziției. Recunoașterea acestor diferențe din evaluare poate avea efecte și în exercițiile următoare, în sensul ajustării cheltuielilor/veniturilor pe care, eventual, le generează (amortizări, cheltuieli/venituri cu deprecierea etc.).

Exemplu : La începutul exercițiului N, întreprinderea A cumpără 80% din acțiunile B, cu prețul de 810.000 lei. La data achiziției, activul net contabil al B era de 700.000 lei (capital social 100.000 lei și rezerve 600.000 lei). Presupunem că la evaluarea făcută cu ocazia preluării filialei B, se identifică diferențe între valorile juste și valorile nete contabile ale activelor/datoriilor identificabile ale B, conform datelor din tabelul 15.5.

**Tabelul 15.5.** Diferențe între valorile juste și cele contabile ale activelor și datoriilor unei filiale, la data achiziției

Elementul	Valoarea netă contabilă (VNC)	Valoarea justă (VJ)	Diferența : favorabilă (+) sau nefavorabilă (-)	Observații
Teren	90.000	130.000	40.000	
Echipament	115.000	128.000	13.000	Durata rămasă de utilizare este de 5 ani



Mărfuri	25.000	24.000	-1.000	Mărfurile se vînd integral exercițiul N
Creanță	71.000	67.500	-3.500	Creanța se stinge în exercițiul N
Provizion	0	12.000	-12.000	Provizionul rămîne valabil, cu aceeași sumă, la sfârșitul exercițiului N
<b>Total</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>36.500</b>	

Avînd aceste cifre, calculăm fondul comercial, ca diferență între costul titlurilor și partea la care dau dreptul din activul net contabil în valori juste al filialei la data achiziției:  $810.000 - 80\% \times (700.000 + 36.500) = 220.800$  lei, pe care îl amortizăm pe 10 ani.

Calculule și înregistrările specifice eliminării titlurilor deținute de A în B se prezintă în tabelul 15.6. Diferențele nefavorabile de valoare constatate pentru creanțe și pentru mărfuri sînt deprecieri ale unor active și optăm pentru contabilizarea lor prin intermediul unor conturi de ajustări pentru depreciere. Pentru completarea enunțului, presupunem că B nu plătește niciun fel de dividende și că profitul în exercițiul N este de 111.000 lei, iar în exercițiul N+1, profitul B este de 37.000 lei.

**Tabelul 15.6.** Eliminarea titlurilor deținute de mamă, cu fond comercial, cu diferențe din evaluare la achiziție

Societatea-mamă A	Filiala B	Eliminări																														
La data achiziției																																
– cumpărarea titlurilor : 261 = 5121 810.000 După această operațiune, soldul 261 are, în contabilitatea mamei, un sold egal cu 810.000 lei, fondul comercial este de 220.800 lei.	Capitalurile proprii ale B sînt de 700.000 lei (100.000 lei capital social și 600.000 lei rezerve), dar activul net în valori juste se ridică la 736.500 lei.	Partea minoritarilor în capitalurile proprii ale B în valori juste la data achiziției : $20\% \times 736.500 =$ 147.300 lei. Se pun în evidență diferențele din evaluare constatate la activele și datoriile identificabile ale B, odată cu fondul comercial : <table><tr><td>%</td><td>=</td><td>%</td><td>973.800</td><td>973.800</td></tr><tr><td>101</td><td></td><td>261</td><td>100.000</td><td>810.000</td></tr><tr><td>106</td><td></td><td>1082</td><td>600.000</td><td>147.300</td></tr><tr><td>211</td><td></td><td>151</td><td>40.000</td><td>12.000</td></tr><tr><td>213</td><td></td><td>397</td><td>13.000</td><td>1.000</td></tr><tr><td>207</td><td></td><td>491</td><td>220.800</td><td>3.500</td></tr></table>	%	=	%	973.800	973.800	101		261	100.000	810.000	106		1082	600.000	147.300	211		151	40.000	12.000	213		397	13.000	1.000	207		491	220.800	3.500
%	=	%	973.800	973.800																												
101		261	100.000	810.000																												
106		1082	600.000	147.300																												
211		151	40.000	12.000																												
213		397	13.000	1.000																												
207		491	220.800	3.500																												
La prima închidere de după achiziție (la sfîrșitul exercițiului N)																																
La societatea-mamă nu se schimbă nimic : soldul lui 261 rămîne de 810.000 lei, iar fondul comercial rămîne egal cu 220.800 lei. Diferențele inițiale de evaluare rămîn aceleași și se iau în continuare în calcul.	Profitul anului este de 111.000, nu se plătesc dividende, deci capitalurile proprii ale B ajung la $100.000 +$ $600.000 + 111.000 =$ 811.000 lei (capital social + rezerve + rezultatul exercițiului). Pentru nevoile consolidării, la acest capital propriu se adaugă și diferențele de evaluare constatate la	Interesele minoritare în alte capitaluri proprii decît profitul sînt de $20\% \times$ $(847.500 - 111.000) = 147.300$ lei. Eliminarea altor capitaluri proprii : pe credit avem 261 (810.000 lei), 1082 (147.300 lei), 151 (12.000 lei), 397 (1.000 lei) și 491 (3.500 lei), adică un total de 973.800 ; în debit, în 101 avem 100.000 lei, la teren și echipamente adăugăm 40.000 lei, respectiv 13.000 lei, în timp ce fondul comercial e de 220.800 lei :																														



data achiziției și obținem	%	=	% <u>973.800</u>	<u>973.800</u>
811.000 + 36.500 =	101		261 100.000	810.000
847.500 lei.	106		1082 600.000	147.300
	211		151 40.000	12.000
	213		397 13.000	1.000
	207		491 220.800	3.500
Amortizarea fondului comercial pe primul an :				
	6811	=	2807 22.080	22.080
Amortizarea suplimentară a echipamentului pe primul an : 13.000 / 5 = 2.600 lei				
	6811	=	2813 2.600	2.600
Anularea ajustărilor pentru depreciere atât pentru mărfuri, cât și pentru creanțe :				
	%	=	7814 -	4.500
	397			1.000
	491			3.500
Diferențele de evaluare aparțin și minoritarilor, așa încât interesele acestora în rezultat se stabilesc luând în considerare și efectele diferențelor de evaluare asupra rezultatului prin amortizări și prin anularea ajustărilor : $20\% \times (111.000 - 2.600 + 4.500) = 22.580$ lei :				
	121	=	1081 22.580	22.580

În exercițiul următor (N+1), eliminarea trebuie să țină cont de faptul că mărfurile și creanțele de la data achiziției au dispărut, deci diferențele de evaluare aferente lor nu mai pot fi constatate – efectele sumelor respective se regăsesc la rezerve/rezultat reportat. Dimpotrivă, celelalte diferențe se păstrează (la teren, la echipament și la provizion). De altfel, considerăm că în N+1 provizionul nu mai are obiect și deci trebuie trecut la venituri. Și în acest exercițiu, interesele minoritare în rezultat se calculează mai spre final, pentru a ține cont de ajustările introduse de amortizarea/anularea diferențelor de evaluare.

A nu are decât soldul lui 261, egal cu 810.000 lei și știe că fondul comercial nu s-a schimbat – este în continuare de 220.800 lei.	Profitul este de 37.000 lei, deci capitalurile proprii ale B sînt de $100.000 + (600.000 + 111.000) + 37.000 = 100.000 + 711.000 + 37.000 = 848.000$ lei (capital social + rezerve + rezultatul exercițiului). Pentru consolidare, trebuie să adăugăm și diferențele inițiale de evaluare : $848.000 + 36.500 = 884.500$ lei.	Interesele minoritare în alte capitaluri proprii sînt, într-o primă fază de $20\% \times (884.500 - 37.000) = 169.500$ lei. Eliminarea altor capitaluri proprii : pe credit avem 261, 1082 și 151, adică $810.000 + 169.500 + 12.000 = 991.500$ ; în debit, în 101 avem 100.000 lei, la teren și echipamente adăugăm 40.000 lei, respectiv 13.000 lei, în timp ce fondul comercial e de 220.800 lei ; diferența de 617.700 lei se ia de la rezerve/rezultat reportat :
	% = %	<u>991.500</u> <u>991.500</u>
	101      261	100.000      810.000
	106/117      1082	617.700      169.500
	211      151	40.000      12.000
	213	13.000
	207	220.800



---

Amortizarea fondului comercial pe doi ani :

% = 2807 - 44.160

6811 22.080

117 22.080

Amortizarea suplimentară a echipamentului pe doi ani :

% = 2813 - 5.200

6811 2.600

117 2.600

Anularea provizionului :

151 = 7812 12.000 12.000

Interesele minoritarilor în rezultat :

$20\% \times (37.000 - 2.600 + 12.000) = 9.200$  lei :

121 = 1081 9.200 9.200

Corectarea intereselor minoritarilor în alte capitaluri proprii cu partea lor din amortizarea echipamentului pe anul precedent :  $20\% \times 2.600$  :

1082 = 117 2.600 2.600

---

## 15.5. Pierderi semnificative ale filialei

Eliminarea titlurilor deținute de mamă în filiale și punerea în evidență a intereselor minoritare sînt operațiuni necesare în consolidarea de la fiecare închidere. Dacă, la un moment dat, activul net al filialei ajunge să fie negativ (după ce s-au luat în considerare diferențele din evaluare stabilite la data achiziției), atunci interesele minoritare calculate devin și ele negative. Or, interese minoritare negative înseamnă un fel de obligație a minoritarilor față de firma în care dețin acțiuni/părți sociale și, implicit, față de terții acesteia ori față de societatea-mamă. Acest tip de obligație a unor acționari/asociați față de o entitate apar doar dacă răspunderea lor este nelimitată sau dacă și-au asumat explicit obligații față de firmă ori față de terți. De cele mai multe ori însă, forma juridică a entităților întâlnite în România este cea de societate cu răspundere limitată ori de societate pe acțiuni. În ambele variante, răspunderea asociaților/acționarilor este limitată și, dacă nu există alt gen de obligații asumate, rezultă că interesele minoritare nu prea pot fi negative. Totuși, IFRS 10 stabilește că „entitățile trebuie să atribuie profitul sau pierderea și fiecare componentă a altor elemente ale rezultatului global proprietarilor societății-mamă și intereselor care nu controlează ; entitatea trebuie, de asemenea, să atribuie rezultatul global total proprietarilor societății-mamă și intereselor care nu controlează, chiar dacă aceasta are drept urmare un sold deficitar al intereselor care nu controlează”.



## Capitolul 16

# Punerea în echivalență a entităților asociate și a celor controlate în comun

Începînd cu OMFP 1802/2014, în normele românești găsim doar două metode de consolidare. În toate exemplificările de pînă acum, am dezvoltat metoda integrării globale, aplicabilă în consolidarea filialelor. În cazul celorlalte tipuri de control exercitat în cadrul grupurilor (influență semnificativă și control în comun), consolidarea se face aplicînd **metoda punerii în echivalență**.

Conform definiției din OMFP 1802/2014, „*punerea în echivalență* este o metodă de contabilizare prin care investiția este inițial recunoscută la cost și ajustată ulterior în funcție de modificările post-achiziționare în cota investitorului din activele nete ale entității în care a investit. Profitul sau pierderea investitorului include cota sa din profitul sau pierderea entității în care a investit”. Această definiție vine direct din IAS 28, cu mici ajustări.

La consolidarea pentru prima dată a unei entități asociate prin punere în echivalență, prezentarea în bilanțul consolidat a entității respective se face la valoarea obținută prin aplicarea procentajului de interes al investitorului care consolidează asupra capitalurilor proprii ale entității asociate. Dacă apare o diferență între valoarea astfel obținută și costul suportat de investitor pentru a obține titlurile respective, atunci aceasta se prezintă separat în bilanțul consolidat sau în notele explicative la situațiile financiare anuale consolidate. Fără să-l numească explicit, OMFP 1802/2014 ne sugerează aici să recunoaștem, și în cazul punerii în echivalență, **fondul comercial**<sup>1</sup>, precum și diferențele de valoare aferente activelor și datoriilor identificabile ale entității asociate. Din fericire, aceasta este o opțiune, avînd în vedere posibilitatea pe care o avem de a prezenta această diferență în note. IAS 28 tratează diferit problema acestui fond comercial, în sensul că nu este permisă prezentarea lui explicită în bilanțul consolidat. Formularea explicită din versiunea românească a IAS 28 este următoarea: „*odată cu achiziția investiției, orice diferență între costul investiției și cota entității din valoarea justă netă a activelor și datoriilor identificabile ale entității în care s-a investit este contabilizată după cum urmează* :

(a) *fondul comercial corespunzător unei entități asociate sau unei asocieri în participație este inclus în valoarea contabilă a investiției ; nu se permite amortizarea fondului comercial respectiv ;*

---

1. Această diferență se calculează la data achiziționării acțiunilor sau părților sociale sau, dacă acestea au fost achiziționate în două sau mai multe etape, la data la care entitatea a devenit o entitate asociată.



(b) orice surplus al cotei entității din valoarea justă netă a activelor și a datoriilor identificabile ale entității în care s-a investit față de costul investiției (fondul comercial negativ – n.a.) este inclus ca venit la stabilirea cotei entității din profitul sau pierderea entității asociate sau a asocierii în participație în perioada în care investiția a fost dobândită”.

Valoarea stabilită a titlurilor puse în echivalență, după identificarea inițială a fondului comercial, se majorează sau se reduce cu valoarea oricărei variații care a avut loc în cursul exercițiului financiar în proporția capitalurilor proprii ale entității asociate reprezentată de interesul de participare respectiv; de asemenea, dacă investitorul a primit dividende de la o firmă consolidată prin punere în echivalență, valoarea dividendelor corespunzătoare diminuează valoarea titlurilor respective.

Și pentru punerea în echivalență este necesară **omogenizarea situațiilor financiare individuale** ale entității asociate sau ale entității controlate în comun, pentru a asigura aplicarea de politici contabile uniforme pentru tranzacții și evenimente asemănătoare care au loc în circumstanțe similare.

Pentru consolidarea prin punere în echivalență, sînt necesare cele mai recente situații financiare disponibile ale entității asociate sau ale entității controlate în comun. Cînd finalul perioadei de raportare a entității este diferit față de cel al entității asociate sau al entității controlate în comun, entitatea asociată sau entitatea controlată în comun întocmește, pentru uzul entității care deține participația, situații financiare la aceeași dată de raportare ca cea a situațiilor financiare individuale ale entității raportoare, cu excepția cazului în care este imposibil să se procedeze astfel. În orice caz, diferența dintre finalul perioadei de raportare a entității asociate sau a entității controlate în comun și cel al perioadei de raportare a entității nu trebuie să fie mai mare de trei luni (conform regulii generale de omogenizare stabilită de normele contabile). Durata perioadelor de raportare și orice diferență dintre finalurile perioadelor de raportare vor fi aceleași de la o perioadă la alta.

La punerea în echivalență, partea preluată de investitor din profitul sau din pierderea entităților asociate și entităților controlate în comun este prezentată separat în contul de profit și pierdere consolidat – pentru înregistrarea în contabilitatea curentă se folosește un analitic al contului 768 *Alte venituri financiare*.

Dacă o entitate asociată sau o entitate controlată are în circulație acțiuni preferențiale cumulative, deținute de alte părți decît investitorul și clasificate drept capitaluri proprii, atunci investitorul își calculează cota din profit sau pierdere după ajustarea efectuată pentru a lua în considerare dividendele aferente unor asemenea acțiuni, indiferent dacă dividendele au fost sau nu declarate.

Dacă, în urma realizării de pierderi semnificative de către întreprinderea pusă în echivalență, s-ar ajunge la o valoare negativă a titlurilor puse în echivalență, atunci investitorul va întrerupe recunoașterea cotei sale din pierderile viitoare. După ce participația investitorului este redusă la zero, se contabilizează pierderile suplimentare și se recunoaște o datorie *doar* în măsura în care entitatea a suportat obligații legale sau implicite ori a efectuat plăți în numele entității asociate sau al entității controlate în comun. Dacă entitatea asociată sau entitatea controlată în comun raportează ulterior profituri, atunci investitorul reia recunoașterea cotei sale din aceste profituri doar după ce cota sa din profituri este egală cu cota din pierderi nerecunoscută.

După aplicarea metodei punerii în echivalență, inclusiv recunoașterea pierderilor entității asociate sau ale entității controlate în comun, investitorul stabilește dacă este necesar să se recunoască vreo pierdere suplimentară din depreciere cu privire la investiția sa netă în entitatea asociată sau în entitatea controlată în comun.



Dacă fondul comercial care face parte din valoarea contabilă a investiției în entitatea asociată sau în entitatea controlată în comun nu este recunoscut separat, el nu este testat separat pentru depreciere. În schimb, valoarea contabilă totală a investiției este testată pentru depreciere, drept activ unic, ori de câte ori există indicii că investiția poate fi depreciată. O pierdere din depreciere recunoscută în aceste circumstanțe nu se alocă nici unui activ, inclusiv fondul comercial, care face parte din valoarea contabilă a investiției în entitatea asociată sau în entitatea controlată în comun. În mod corespunzător, orice reluare a respectivei pierderi din depreciere este recunoscută în măsura în care valoarea recuperabilă a investiției crește ulterior.

În ce privește **eliminarea efectelor tranzacțiilor intra-grup**, trebuie să ținem seama că, la punerea în echivalență, investitorul nu preia activele și datoriile entității asociate și că, din acest motiv, nu putem aplica identic procedurile pe care le-am exemplificat la integrarea globală. Astfel, este nevoie de o adaptare a acestor eliminări. Regula internațională prevede că profiturile și pierderile rezultate din tranzacțiile de jos în sus și de sus în jos<sup>2</sup> dintre un investitor (sau filialele sale consolidate prin integrare globală) și o entitățile pe care le pune în echivalență sînt recunoscute în situațiile financiare ale investitorului doar în funcție de participația celorlalți investitori în entitatea pusă în echivalență. În acest fel, cota investitorului din câștigurile sau pierderile entității asociate sau a asocierii în participație ce rezultă din aceste tranzacții este eliminată.

Atunci cînd tranzacțiile de sus în jos sînt efectuate la prețul pieței și acesta este mai mic decît costul bunurilor vîndute, pierderea trebuie să fie recunoscută integral de către investitor. Atunci cînd tranzacțiile de sus în jos oferă dovezi privind o reducere a valorii realizabile nete a activelor care urmează a fi achiziționate sau privind o pierdere prin deprecierea activelor respective, investitorul trebuie să recunoască cota sa din pierderile respective.

De asemenea, dacă la evaluarea de la preluarea firmei puse în echivalență s-au constatat diferențe între valorile juste și valorile nete contabile ale entității asociate, este necesară ajustarea părții din rezultatul preluat de investitor pentru a ține cont de amortizarea activelor amortizabile pe baza valorilor lor juste la data dobîndirii. În mod similar, se realizează ajustări adecvate ale cotei entității din profitul sau pierderea entității asociate sau a asocierii în participație după dobîndire pentru a lua în considerare pierderile din depreciere, cum ar fi pentru fondul comercial sau imobilizările corporale.

### 16.1. Punere în echivalență simplă

Într-un prim exemplu, ne vom limita la cea mai simplă formă a punerii în echivalență: fără diferențe de evaluare și fond comercial la achiziție, fără tranzacții între investitor și entitatea asociată (cu excepția dividendelor), fără diferențe între politicile contabile ale firmelor implicate.

**Exemplu:** La începutul exercițiului N, întreprinderea A participă cu 25% la înființarea întreprinderii B cu prețul de 25.000 lei. Deci, la data achiziției, capitalurile proprii ale B sînt de 100.000 lei (formate strict din capital social). În cursul exercițiului N, între

2. Tranzacțiile de jos în sus sînt, de exemplu, vînzările de active ale unei entități asociate sau asocieri în participație către un investitor. Tranzacțiile de sus în jos sînt, de exemplu, vînzările sau contribuțiile de active de la un investitor către entitatea sa asociată sau către asocieria sa în participație.



A și B nu s-a derulat nici o operațiune. B aplică, în întocmirea conturilor anuale individuale, metode compatibile cu cele reținute de A pentru consolidare. Știm că în timpul exercițiului N, B a realizat un profit net de 40.000 lei și nu a plătit dividende, așa încât capitalurile sale proprii la sfârșitul exercițiului sînt de 140.000 lei. În exercițiul N+1, B plătește dividende de 19.000 lei, obține un profit de 36.000 lei și reevaluează clădirile, operațiune în urma căreia rezultă o creștere a rezervelor din reevaluare de 99.000 lei. În exercițiul N+2, B plătește dividende de 15.000 lei și realizează o pierdere de 8.000 lei, iar rezervele din reevaluare rămîn la fel. În tabelul 16.1 se prezintă explicațiile și articolele contabile aferente punerii în echivalență a lui B de către A pe cele două exerciții.

Tabelul 16.1. Punere în echivalență simplă

Explicații	Articole contabile de punere în echivalență			
Achiziția inițială a titlurilor de către A se contabilizează simplu.	263	=	5121	25.000
La prima închidere, A transferă titlurile în contul specific punerii în echivalență	264	=	263	25.000
A preia partea din profitul obținut de B în primul exercițiu: $25\% \times 40.000 = 10.000$ lei	264	=	768	10.000
În exercițiul N+1, pentru că facem consolidare pe solduri, trebuie să ținem cont și de preluările din primul an, cărora le adăugăm preluările din N+1. Față de capitalurile proprii la intrarea lui B în perimetrul de consolidare, a apărut profitul de anul trecut (40.000 lei), diminuat de dividendele plătite în anul N+1 (19.000 lei) și căruia îi adăugăm profitul anului N+1 (36.000 lei) și rezerva din reevaluare (99.000 lei). Avem astfel un total de 256.000 lei (capital social 100.000, rezultat reportat 21.000, rezerve din reevaluare 99.000 lei și rezultatul exercițiului 36.000 lei). Părțile revenind lui A sînt: dividende $25\% \times 19.000 = 4.750$ ; rezultatul exercițiului $25\% \times 36.000 = 9.000$ și rezerva din reevaluare $25\% \times 99.000 = 24.750$ .	- transferul la 264: 264 = 263 25.000 - preluarea profitului anului trecut: 264 = 117 10.000 - eliminarea dividendelor: 761 = 264 4.750 - preluarea profitului din N+1: 264 = 768 9.000 - preluarea rezervei din reevaluare: 264 = 105 24.750			
În N+2, capitalurile proprii ajung astfel: - capital social 100.000 lei; - rezultat reportat: $21.000 + 36.000 - 15.000 = 42.000$ lei; - rezervele din reevaluare: 99.000 lei (din care 24.750 pentru A); - pierderea exercițiului: 8.000 lei, din care 25% (2.000 lei) pentru A. Dividendele primite de A în N+2 sînt de $25\% \times 15.000 = 3.750$ lei și se adaugă celor primite în exercițiul precedent (4.750 lei).	- transferul la 264: 264 = 263 25.000 - reluarea profitului anilor precedenți: 264 = 117 19.000 - eliminarea dividendelor din N+1 și N+2: % = 264 8.500 117 4.750 761 3.750 - preluarea pierderii din N+2: 668 = 264 2.000 - preluarea rezervei din reevaluare: 264 = 105 24.750			

Și în exercițiile următoare, fazele punerii în echivalență sînt aceleași:



- transferul titlurilor în contul 264 ;
- preluarea profitului/pierderii din anii precedenți (cu 117) ;
- diminuarea valorii titlurilor puse în echivalență cu dividendele primite de la firma asociată ;
- preluarea părții din rezultatul exercițiului curent și din alte elemente ale capitalurilor proprii.

## 16.2. Punere în echivalență cu fond comercial și/sau diferențe din evaluare

Dacă la dobândirea unei influențe semnificative, prețul plătit de investitor este mai mare decât partea din capitalurile proprii ale întreprinderii asociate la care dau dreptul titlurile, diferența este fond comercial. Așa cum am arătat mai sus, OMFP 1802/2014 ne permite :

- fie să contabilizăm explicit fondul comercial cu ocazia înlocuirii titlurilor cu titluri puse în echivalență, caz în care contul 207 se debitează și apare în bilanț ;
- fie diferența se prezintă separat în notele la situațiile financiare.

În ceea ce ne privește, optăm pentru cea de-a doua variantă, aceasta fiind și compatibilă cu IAS 28. Astfel, la punerea în echivalență după 1802/2014, dacă apar fond comercial și diferențe de evaluare, acestea se amortizează – dacă este cazul –, dar valoarea amortizării nu se înregistrează ca atare (6811 = 281), ci se scade din valoarea titlurilor puse în echivalență (264 = 768 în roșu sau 668 = 264).

## 16.3. Punere în echivalență cu eliminări de profituri din tranzacții reciproce

Normele contabile naționale și internaționale ne obligă să eliminăm efectele tranzacțiilor intra-grup și în cazul punerii în echivalență. Totuși, aplicarea acestei reguli generale se va face de o manieră diferită de cea întâlnită la consolidarea filialelor, deoarece la punerea în echivalență investitorul *nu* preia activele și datoriile întreprinderii asociate. În acest fel, eliminările se particularizează în funcție de sensul tranzacției : de jos în sus (investitorul este vânzător) sau de sus în jos (entitatea asociată este cea care vinde).

În cazul **tranzacției de jos în sus**, investitorul este cel care a vândut, deci are profitul intern în contul 121, în timp ce întreprinderea asociată are, eventual, activul care a făcut obiectul tranzacției intra-grup. Eliminarea este valabilă doar dacă întreprinderea asociată mai deține la data consolidării, integral sau parțial, active provenite din grup. Dacă nu mai găsim la întreprinderea asociată astfel de active, atunci se presupune că profitul respectiv este realizat și nu mai este cazul să eliminăm ceva. Totuși, dacă întreprinderea asociată mai deține active provenite din grup, atunci este cazul să calculăm profitul intern de eliminat, considerându-l nerealizat, adică transferându-l în exercițiul următor, prin intermediul contului 472 *Venituri în avans*. De exemplu, presupunem că investitorul A (sau o filială a acestuia) vinde unei întreprinderi asociate B mărfuri la preț de 100.000 lei, costul acestora ridicându-se la 80.000 lei. Valoarea titlurilor deținute de A în B (dobândite la începutul exercițiului de referință) este de 90.000 lei (40% din capitalul B) și la achiziția lor nu a apărut fond comercial. Până la închidere, B a revândut către terți din afara grupului



71 % din mărfurile cumpărate de la A. Profitul total al B în cursul acestui exercițiu este de 51.000 lei ; B nu a plătit dividende. Eliminările se prezintă în tabelul 16.2.

**Tabelul 16.2. Punere în echivalență, cu eliminarea efectelor unei tranzacții de sus în jos**

<i>Investitorul A</i>	<i>Întreprinderea asociată B</i>	<i>Punere în echivalență</i>
- achiziția titlurilor, la începutul exercițiului : 263 = 5121 90.000	- achiziția mărfurilor : 371 = 401 100.000	- transferul titlurilor 264 = 263 90.000
- vânzarea mărfurilor către B : 411 = 707 100.000	- vânzarea de mărfuri : 411 = 707 <i>preț de vânzare</i>	- preluarea părții din profitul lui B : $40\% \times 51.000 = 20.400$ lei : 264 = 768 20.400
- descărcarea gestiunii : 607 = 371 80.000	- descărcarea gestiunii cu $71\% \times 100.000$ lei : 607 = 371 71.000	- profitul intern nerealizat de eliminat (de amânat) este de $40\% \times 0,20 \times 29.000 = 2.320$ lei ; se corectează și veniturile și cheltuielile realizate de A ( $40\% \times 29\% \times 100.000$ ) :
Profitul intern este de $100.000 - 80.000 = 20.000$ lei, iar rata profitului ajunge la $20.000 / 100.000 = 0,20$ .	Soldul de marfă rămas la B este de $100.000 - 71.000 = 29.000$ lei (29% din costul mărfurilor cumpărate).	707 = % 11.600 472 2.320 607 9.280

Dacă întreprinderea asociată este cea care vinde – **tranzacție de jos în sus** –, atunci profitul intern va fi în conturile lui, în timp ce investitorul va avea, probabil, activul care a făcut obiectul tranzacției intra-grup și în costul căruia se regăsește un profit intern de eliminat. Acest cont de activ va scădea (creditându-se), odată cu scăderea rezultatului preluat de investitor de la întreprinderea asociată (acesta din urmă pe motiv că include un profit intern nerealizat). Dacă, în urma acestui tip de tranzacții, investitorul nu mai are nimic în stoc la data consolidării, atunci nu este nimic de eliminat. Reluăm exemplul precedent, cu diferența că vânzarea are loc de la B la A. Calculele, explicațiile și înregistrările se prezintă în tabelul 16.3.

**Tabelul 16.3. Punere în echivalență, cu eliminarea efectelor unei tranzacții de jos în sus**

<i>Investitorul A</i>	<i>Întreprinderea asociată B</i>	<i>Punere în echivalență</i>
- achiziția titlurilor, la începutul exercițiului : 263 = 5121 90.000	- vânzarea mărfurilor către A : 411 = 707 100.000	- transferul titlurilor 264 = 263 90.000
- cumpărarea mărfurilor de la B : 371 = 401 100.000	- descărcarea gestiunii : 607 = 371 80.000	- preluarea părții din profitul lui B : $40\% \times 51.000 = 20.400$ lei : 264 = 768 20.400
- vânzarea de mărfuri : 411 = 707 <i>preț de vânzare</i>	Profitul intern este de $100.000 - 80.000 = 20.000$ lei, iar rata profitului ajunge la $20.000 / 100.000 = 0,20$ .	- profitul intern nerealizat de eliminat este de $40\% \times 0,20 \times 29.000 = 2.320$ lei : 768 = 371 2.320
- descărcarea gestiunii cu $71\% \times 100.000$ lei : 607 = 371 71.000		
Soldul de marfă rămas la B este de $100.000 - 71.000 = 29.000$ lei (29% din costul mărfurilor cumpărate).		



## Capitolul 17

# Întocmirea situațiilor financiare consolidate

În cazul consolidării filialelor, după eliminarea titlurilor deținute de societatea-mamă se poate trece la redactarea bilanțului, contului de profit și pierdere consolidate și a celorlalte componente ale situațiilor financiare. În fapt, pentru aceasta avem disponibile balanța cumulată și jurnalul de consolidare, în care se vor fi făcut și regularizările necesare după contabilizarea tuturor eliminărilor (de exemplu, închiderea conturilor de venituri și de cheltuieli puse în funcțiune cu ocazia eliminărilor). Rulajele constatate la eliminări se adaugă celor din balanța cumulată și ajungem la balanța consolidată. Din aceasta, conturile cu sold ajung în bilanțul consolidat, în timp ce rulajele conturilor de venituri și de cheltuieli se duc în contul de profit și pierdere consolidat. Pentru situația fluxurilor de trezorerie, este nevoie să se dispună de informații suplimentare celor din balanță, dar pentru fluxurile de exploatare este preferabilă aplicarea metodei indirecte, pentru care cea mai mare parte a informațiilor poate veni din balanță. Efectuarea consolidării propriu-zise se poate realiza și prin folosirea bilanțurilor și conturilor de profit și pierdere individuale omogenizate și cumulate, asupra cărora să se opereze ajustările aduse de eliminări. În acest material, preferăm să lucrăm la nivelul balanței de verificare – regulile de funcționare ale conturilor și regulile de preluare în situațiile financiare sînt mai simplu de urmărit și de aplicat. Amintim că, în cazul unei consolidări complete, este important să știm sensul tranzacțiilor intra-grup :

- dacă vânzarea este de sus în jos (de la mamă sau de la o filială deținută 100% către altă filială), atunci profitul intern se elimină integral (dacă este cazul) ;
- dimpotrivă, dacă vânzarea este de sus în jos (de la filială către mamă) sau între o filială care nu este deținută 100% și altă filială, atunci la eliminarea profitului intern trebuie să ținem seama și de interesele minoritarilor, adică să împărțim profitul de eliminat între mamă și minoritari.

Exemplu : La începutul exercițiului N, firma A cumpără 60% din acțiunile B, cu prețul de 200.000 lei. La data achiziției, capitalurile proprii ale B sînt de 220.000 lei (capital social 90.000 lei, rezerve 55.000 lei și rezultat reportat de 75.000 lei). La evaluarea efectuată cu ocazia preluării, s-au constatat diferențe de evaluare la două active ale B : pentru un teren 15.000 lei și pentru un echipament 22.000 lei (durata rămasă de amortizare a echipamentului este de 8 ani). Tranzacțiile dintre A și B din cursul exercițiului N au fost următoarele :

- B a plătit dividende totale de 30.000 lei, din care 60% au ajuns la A (18.000 lei) ;
- A i-a vîndut lui B mărfuri la preț de 123.000 lei – costul acestora a fost de 95.940 lei ; pînă la închidere, B a revîndut 65% din aceste mărfuri către terți din afara grupului și a plătit către A jumătate din datorie ;



- în luna iunie N, B vinde către A un echipament cu prețul de 75.000 lei (valoarea brută a acestui bun la B era de 100.000, iar amortizarea cumulată de 42.000 lei) – durata de amortizare reținută de A este de 5 ani; pînă la închidere, B a recuperat toată creanța de la A;
- A facturează servicii diverse lui B, în sumă de 12.000 lei, achitate integral pînă la închidere;
- profitul realizat de B în exercițiul N a fost de 58.000 lei.

Pentru nevoile consolidării, calculăm fondul comercial, la data achiziției: costul titlurilor minus partea la care dau dreptul în activul net în valori juste ale B:  $200.000 - 60\% \times (220.000 + 15.000 + 22.000) = 45.800$  lei. Presupunem că A reține durata de 10 ani pentru amortizarea liniară a fondului comercial.

Capitalurile proprii ale B la sfîrșitul exercițiului N sînt egale cu  $90.000 + 55.000 + (75.000 - 30.000) + 58.000 = 248.000$  lei.

Pentru articolele contabile de consolidare, explicațiile și înregistrările de la sfîrșitul exercițiului N se prezintă în tabelul 17.1. Pentru acest exemplu, nu mai reconstituim înregistrările din contabilitățile individuale ale celor două firme, mulțumindu-ne cu explicații și articole contabile de eliminări. Eliminările se prezintă în ordinea în care le-am tratat pînă acum – mai întîi eliminarea efectelor tranzacțiilor intra-grup, urmată de eliminarea titlurilor B. Justificarea acestei ordini este dată de faptul că interesele minoritare pot fi influențate de eliminarea unor profituri interne realizate de filiala B din vânzările către mama A, în condițiile în care procentajul de interes al mamei este de doar 60%.

**Tabelul 17.1. Explicații privind eliminările la o consolidare completă**

<i>Explicații</i>	<i>Articole contabile de eliminare</i>			
1. Vânzarea de mărfuri de la A la B a generat un venit de 123.000 lei la A și o rată a profitului de $(123.000 - 95.940) / 123.000 = 0,22$ . La B, stocul de marfă este de $123.000 - 65\% \times 123.000 = 43.050$ lei, deci profitul intern de eliminat se ridică la $0,22 \times 43.050 = 9.471$ lei. Diferența se ia de la cheltuieli cu mărfurile. Creanța/datoria reciprocă este de $\times 123.000 = 61.500$ lei.	- eliminarea profitului intern :			
	707 = %	123.000	-	
		371		9.471
		607		113.529
	- eliminarea creanței/datoriei reciproce :			
	401 =	411	61.500	61.500
2. La vânzarea imobilizării se elimină venitul (75.000 lei), cheltuiala ( $100.000 - 42.000 = 58.000$ lei) și profitul intern de 17.000 lei (acesta se ia din soldul lui 213 de la B). După eliminarea profitului intern, se corectează și amortizarea aferentă acestuia: $17.000 \times (1/5) \times (6/12) = 1.700$ lei. Reconstituim și valoarea de intrare a imobilizării.	- eliminarea profitului intern :			
	7583 = %	75.000	-	
		213		17.000
		6583		58.000
	- eliminarea amortizării suplimentare :			
	6811 =	281	-1.700	-1.700
	- reconstituirea costului imobilizării :			
	213 =	281	42.000	42.000
3. Eliminarea venitului și a cheltuielii reciproce din serviciile prestate intra-grup :	704 =	628	12.000	12.000
4. Dividendele primite de A de la B în exercițiul N au fost plătite de filială din profituri realizate înainte de intrarea ei în perimetrul de consolidare, deci eliminarea venitului corespunzător se face prin scăderea costului de achiziție al titlurilor B deținute de A.	761 =	261/B	18.000	18.000



5. Pentru eliminarea a ceea ce a mai rămas din titlurile B ( $200.000 - 18.000 = 182.000$  lei),

calculăm mai întâi interesele minoritare în capitalurile proprii ale B la 31.12.N, la care adăugăm diferențele de evaluare constatate la data achiziției: $40\% \times (248.000 + 15.000 + 22.000) = 114.000$ lei, din care $40\% \times 58.000 = 23.200$ lei interese minoritare în rezultat și $114.000 - 23.200 = 90.800$ lei interese în alte capitaluri proprii. Adăugăm în debit diferențele de evaluare la teren (15.000) și la echipament (22.000), precum și fondul comercial (45.800). Mai rămâne să eliminăm diferența de 100.000 lei de la rezerve/rezultat reportat <sup>3</sup> .	%	=	%	272.800	272.800
	101		261	90.000	182.000
	106		1082	55.000	90.800
	117			45.000	
	211			15.000	
	213			22.000	
	207			45.800	
				- amortizarea fondului comercial:	
	6811	=	2807	4.850	4.850

6. Recunoașterea diferențelor de evaluare la echipament ne obligă la amortizarea acestora pe durata rămasă:  $22.000 / 8 = 2.750$  lei (terenurile nu se amortizează).

6811	=	2813	2.750	2.750
------	---	------	-------	-------

7. În acest moment avem toate elementele necesare pentru a calcula interesele minoritare în rezultat. Punctul de plecare îl reprezintă rezultatul B din exercițiul N (58.000 lei). Mai întâi, acest rezultat trebuie corectat cu partea minoritarilor din amortizarea diferenței de evaluare aferentă echipamentului (2.750 lei). După aceasta, este nevoie să punem înapoi partea minoritarilor din profitul intern din tranzacție de vânzare a unei imobilizări de la B la A (17.000 lei).

Calculul intereselor minoritare în rezultat: $40\% \times (58.000 - 2.750 + 17.000) = 40\% \times 72.250 = 14.450$ :	
121	= 1081 14.450 14.450

8. Închidem conturile de venituri și de cheltuieli puse în funcțiune cu ocazia eliminărilor. Pentru aceasta, indiferent de semnul cu care s-a înregistrat suma la venituri sau la cheltuieli și indiferent dacă am debitat sau am creditat aceste conturi, închiderea lor se face prin creditarea conturilor de cheltuieli și debitarea conturilor de venituri – am optam pentru această variantă în vederea stabilirii unor rulaje semnificative ale conturilor de venituri și de cheltuieli în balanța consolidată. Singurul cont care apare de mai multe ori este 6811, în care avem de închis:  $1.700 + 4.850 + 2.750 = 5.900$  lei.

121	=	%	-177.629	-
		607		-113.529
		6583		-58.000
		6811		5.900
		628		-12.000
%	=	121	-	-228.000
707			-123.000	
7583			-75.000	
704			-12.000	
761			-18.000	

După prelucrarea în cartea mare a articolelor contabile de eliminare, se obține balanța consolidată în care apar și conturile specifice consolidării: fond comercial și interese minoritare. Din această balanță se completează bilanțul și contul de profit și pierdere consolidate, după regulile specifice.

3. Putem verifica: se elimină rezervele/rezultatul reportat constituite de B din profituri realizate înainte de intrarea în perimetrul de consolidare – rezervele sînt la același nivel, în timp ce din rezultatul reportat s-au plătit dividende se 30.000 lei:  $55.000 + 75.000 - 30.000 = 100.000$  lei



## Bibliografie selectivă

- Alexander, D., Britton, A., Jorissen, A. (2003) *International Financial Reporting and Analysis*, Thomson, Londra.
- Beams, F.A., Anthony, J.H., Clement, R.P., Lowenshon, S.H. (2006) *Advanced Accounting*, 9th edition, Prentice Hall, Upper Saddle River, N.J.
- Budugan, D., Georgescu, I., Păvăloaia, L. (2013) *Bazele contabilității - cadrul conceptual și aplicații*, Editura Universității „Alexandru Ioan Cuza”, Iași.
- Bunea, Ș., Gîrbină, M.M., Popa, A.F., Dobre, F., Dumitru Bâtcă, C., Săcărin, M., Albu, N., Albu, C. (2015) *Ghid practic de aplicare a Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate aprobate prin OMFP nr. 1802/2014*, CECCAR, București.
- Bunget, O.C. (2005) *Contabilitatea românească între reformă și convergență*, Editura Economică, București.
- Calu, D.A. (2005) *Istorie și dezvoltare privind contabilitatea din România*, Editura Economică, București.
- Carp, M. (2013) *Impactul politicii de finanțare asupra dezvoltării durabile a întreprinderi - o abordare financiar-contabilă*, Editura Universității „Alexandru Ioan Cuza”, Iași.
- Colasse, B. (2005) *Comptabilité générale (PCG, IAS/IFRS et Enron)*, 9<sup>e</sup> édition, Economica, Paris.
- Colinet, F., Paoli, S. (2005) *Pratique des comptes consolidés*, 4<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris.
- Cotlet, D., Megan, O., Cotlet, B., Pistol, C. (2009) *Teoria și practica situațiilor financiare*, Mirton, Timișoara.
- Deaconu, A. (2009) *Valoarea justă - concept contabil*, Editura Economică, București.
- Dicu, R. (2015) *Dimensiuni contabile și financiare ale capitalului - concept, evaluare, normalizare*, Tehnopress, Iași.
- Disle, C., Maéso, R., Méau, M. (2014) *Introduction à la comptabilité - manuel et application*, Francis Lefebvre et Dunod, Paris.
- Feleagă, N., Malciu, L. (2004) *Recunoaștere, evaluare și estimare în contabilitatea internațională*, CECCAR, București.
- Feleagă, N. (1995) *Sisteme contabile comparate*, Editura Economică, București.
- Feleagă, N., Ionașcu, I. (1998) *Tratat de contabilitate financiară*, Editura Economică, București.
- Feleagă, N., Feleagă, L. (2007) *Contabilitate consolidată : o abordare europeană și internațională*, Editura Economică, București.
- Feleagă, N., Feleagă, L., Vasile, C., Dragomir, V. (2011) *International Perspective on Consolidated accounting. A Monographic Study*, ASE Publishing House, București.
- Feleagă, N., Feleagă, L., Albu, N., Bunea, Ș., Săcărin, M., Coman, N., Gîrbină, M.M., Gorgan, C., Morariu, M.C., Diaconu, P., Avram, V. (2008) *Politici și opțiuni contabile*, Infomega, București.



- Greuning, H. van (2005) *Standarde internaționale de contabilitate IFRS – ghid practic*, trad. de Cristina Ionescu, Mihaela Mihai, Marius Solomon, Irecson, București.
- Grosu, M. (coord.) (2013) *Contabilitate financiară intermediară*, Sedcom Libris, Iași.
- Harper, K. (2002) *Structure of Accounts – A Practical Guide to Financial Reporting and Accounting Standards*, 2nd edition, Financial World Publishing, Londra.
- Heem., G., (2004) *Lire les états financiers en IFRS*, Editions d'Organisation, Paris.
- Horomnea, E., Budugan, D., Georgescu, I., Istrate, C., Păvăloaia, L., Rusu, A. (2015) *Introducere în contabilitate – concepte și aplicații*, ediția a patra, revăzută și completată, TipoMoldova, Iași.
- Horomnea, E. (2008) *Fundamentele științifice ale contabilității. Doctrină. Concepte. Lexicon*, Tipo Moldova, Iași.
- Huian, C.M. (2013) *Contabilitatea activelor și datoriilor financiare*, Editura Universității „Alexandru Ioan Cuza”, Iași.
- IFRS Foundation (2015) *Standardele internaționale de raportare financiară (IFRS) 2015*, IASB-CECCAR, București.
- Ionașcu, I. (2003) *Dinamica doctrinelor contabilității contemporane : studii privind paradigmele și practicile contabilității*, Editura Economică, București.
- Istrate, C. (2000) *Fiscalitate și contabilitate în cadrul firmei*, Polirom, Iași.
- Istrate, C. (2002) *Introducere în contabilitate*, Polirom, Iași.
- Istrate, C. (2009) *Contabilitatea nu-i doar pentru contabili !*, Universul Juridic, București.
- Jennings, A.R. (1993) *Financial Accounting*, 2nd edition, DP Publications, Londra.
- Lorenzo de las Heras, M. (1993) *Normas de Consolidación. Comentarios y casos prácticos*, Centro de Estudios Financieros, Madrid.
- Matiș, D. (2003) *Contabilitatea operațiunilor speciale*, Intelcredo, Deva.
- Matiș, D., Istrate, C., Mustață, R. (coord.) (2013) *Contabilitate și raportări financiare*, Risoprint, Cluj-Napoca.
- Montier, J., Scognamiglio, G. (1995) *Techniques de consolidation*, Economica, Paris.
- Needles Jr., B., Anderson, H., Caldwell, J. (2001) *Principiile de bază ale contabilității*, ediția a cincea, trad. de Rodica Levițchi, ARC, Chișinău.
- Nicolae, T. (2002) *Contabilitate aprofundată*, Ex Ponto, Constanța.
- Pahler, A. (2003) *Advanced Accounting – Concepts and Practice*, South Western Thomson Learning, Cincinnati.
- Petriș, R., Istrate, C. (2003) *Analize contabile și tehnici de consolidare*, Gorun, Iași.
- Petriș, R., Istrate, C., Budugan, D., Georgescu, I. (2004), *Ghid pentru înțelegerea și aplicarea IAS 27 – Situații financiare consolidate și contabilitatea investițiilor în filiale*, CECCAR, București.
- Pîntea, I.P., Bodea, G. (2003) *Contabilitatea românească armonizată cu directivele europene*, Intelcredo, Deva.
- Raffournier, B. (2005) *Les normes comptables internationales*, 2<sup>ème</sup> édition, Economica, Paris.
- Riahi-Belkaoui, A. (2000) *Accounting Theory*, 4th edition, Thomson, Londra.
- Richard, J. (1996) *Comptabilité et pratiques comptables*, Dalloz, Paris.
- Richard, J. et al. (2000) *Analyse financière et gestion des groupes*, Economica, Paris.
- Richard, J., Bensadon, D., Collette, C. (2014), *Comptabilité financière – IFRS versus normes françaises*, 10<sup>e</sup> édition, Dunod, Paris.
- Ristea, M. et al. (2005) *Contabilitatea financiară a întreprinderii*, Editura Universitară, București.
- Ristea, M., Dumitru, C.G., Curpăn, A., Manea, L., Nichita, M., Sahlian, D. (2007) *Politici și tratamente contabile privind activele imobilizate*, Tribuna Economică, București.
- Ristea, M., Grigorescu, I.Ș. (2015) *De la contabilitatea financiară la contabilitatea operațională*, Tribuna Economică, București.



- Robu, I.B. (2014) *Riscul de fraudă în auditul financiar*, Editura Economică, București.
- Săcărin, M. (2001) *Contabilitatea grupurilor multinaționale*, Editura Economică, București.
- Săcărin, M. (2012) *Practici și reglementări de consolidare a conturilor*, Editura ASE, București.
- Toma, C. (2016) *Contabilitate financiară*, TipoMoldova, Iași.
- Touron, P., Tondeur, H. (2004) *Comptabilité en IFRS*, Editions d'Organisation, Paris.
- Walton, P., Aerts, W. (2006) *Global Financial Accounting and Reporting – Principles and Analysis*, Thomson, Londra.
- Waren, C., Reeve, J., Fess, Ph. (2002) *Corporate Financial Accounting*, 7th edition, South Western Thomson Learning, Cincinnati.



Collegium. Științe economice

au apărut :

- Daniel Dăianu – *Încotro se îndreaptă țările postcomuniste ? Curente economice în pragul secolului*  
Cornelia Mihaela Teșliuc, Lucian Pop, Emil Daniel Teșliuc – *Sărăcia și sistemul de protecție socială*  
Felicia-Cornelia Tuță – *Bazele contabilității*  
Costel Istrate – *Introducere în contabilitate*  
Philip Hardwick, John Langmead, Bahadur Khan – *Introducere în economia politică modernă*  
Dumitru Oprea – *Analiza și proiectarea sistemelor economice*  
Ionel Bostan – *Controlul fiscal*  
Constantin Sasu – *Inițierea și dezvoltarea afacerilor*  
Dumitru Oprea – *Protecția și securitatea informațiilor*  
Radu Vrânceanu, Marc Guyot – *Bazele microeconomiei întreprinderii*  
Elisabeta Jaba, Ana Grama – *Analiza statistică cu SPSS sub Windows*  
Radu Petru – *Potențialul uman al firmei*  
Ruxandra Ciulu, Ioan Ciobanu – *Strategiile competitive ale firmei*  
Gheorghe M. Voinea, Angela Boariu, Mircea Soroceanu – *Concepte și expresii importante pentru aplicarea legislației fiscale din România*  
Constantin Sasu – *Marketing internațional* (ediția a III-a revăzută și adăugită)  
Bogdan Băcanu – *Practici de management strategic. Metode și studii de caz*  
Liviu Voinea – *Corporațiile transnaționale și capitalismul global*  
Bogdan Băcanu – *Tehnici de analiză în managementul strategic*  
Dumitru Oprea – *Protecția și securitatea informațiilor* (ediția a II-a)  
Bogdan Băcanu – *Organizația publică. Teorie și management*  
Bogdan Băcanu – *Management strategic în turism. Concepte și studii de caz*  
Aurel Burciu (coord.), Rozalia Iuliana Kicsi, Irina Ștefana Cibotariu, Marcela Cristina Hurjui – *Tranzacții comerciale internaționale*  
Bogdan Băcanu – *Anti-Strategic Management. Teorie și studii de caz*  
Costel Istrate – *Contabilitate și raportări financiare individuale și consolidate*



# Costel Istrate

## CONTABILITATE

și raportări financiare individuale și consolidate

Sistem de culegere, prelucrare și transmitere a informațiilor financiare, contabilitatea în partidă dublă își are rădăcinile în secolele XIV-XV, iar de atunci s-a dezvoltat constant, în mai multe direcții și pe mai multe planuri (tehnic, metodologic, normativ, academic). Volumul analizează cu precădere modul de construire a documentelor contabile de sinteză (raportări financiare): exemplificări ale unor principii contabile, aplicarea contabilă a regulilor de evaluare, IFRS în România, dificultăți în recunoașterea provizioanelor, impozitele amânate, întocmirea situațiilor financiare, dar oferă și o introducere consistentă în întocmirea situațiilor financiare consolidate. Concepte specifice normelor contabile românești sînt prezentate în paralel cu cele internaționale, iar practicile actuale de contabilizare și implicațiile lor asupra deciziilor de management sînt analizate în contextul domeniilor în care se folosesc. Elaborat pe baza celei mai noi bibliografii în domeniu, volumul se adresează cititorilor care au deja cunoștințe de contabilitate financiară: profesioniști contabili, studenți inițiați în contabilitate, profesori de contabilitate și de finanțe.

**Coordonate ale evoluției contabilității și raportărilor financiare din România • Noțiuni contabile de bază din IAS/IFRS, preluate de normele românești • Reguli generale în definirea, recunoașterea și evaluarea structurilor situațiilor financiare • Raportări financiare privind impozitul pe profit • Reguli generale de întocmire și prezentare a situațiilor financiare • Consolidarea situațiilor financiare • Omogenizarea situațiilor financiare anuale individuale • Calcule și evaluări specifice intrării unei firme în perimetrul de consolidare**

Collegium

EDITURA POLIROM

ISBN 978-973-46-6249-4



9 789734 662494

[www.polirom.ro](http://www.polirom.ro)

Carte publicată și în ediție digitală